



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.722772/2012-35
ACÓRDÃO	2202-011.390 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CESAR LUIZ RODRIGUES DE FREITAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2008

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Não havendo comprovação da origem dos depósitos, é de se manter o lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A Receita Federal, por intermédio de seus agentes fiscais, pode solicitar diretamente das instituições financeiras os extratos bancários do sujeito passivo independentemente de autorização judicial, sem que isso caracterize quebra do sigilo bancário.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Nos termos da Súmula CARF nº 38, o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. COMPROVAÇÃO DO CONSUMO DA RENDA. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF Nº 26.

Nos termos da Súmula Carf nº 26, a presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. IDENTIFICAÇÃO DO DEPOSITANTE. INSUFICIÊNCIA.

Para elidir a presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não basta a identificação do depositante, sendo imprescindível a comprovação da natureza da operação que envolveu os recursos depositados na conta-corrente.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO DE MÚTUO. COMPROVAÇÃO.

A efetividade da ocorrência dos empréstimos não pode ser comprovada a partir de meros instrumentos particulares realizados por quem possui a livre disposição e administração dos bens societários, devendo ser demonstrada a ocorrência das operações decorrentes de tais contratos através de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado, coincidente em datas e valores, além de a informação ter que constar dos Livros escriturados pela empresa.

DILIGÊNCIA. INADIMISSIBILIDADE.

Não se defere a diligência que objetiva providência que é decorrente de fato não provado nos autos, cujo ônus era do contribuinte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura e Thiago Bushinelli Sorrentino. Manifestou interesse em declarar voto o Conselheiro Thiago Bushinelli Sorrentino.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo de Sousa Sateles (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) suplementar do ano-calendário de 2008, apurada em decorrência de omissão de rendimentos caracterizada 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:

Tendo sido devidamente cientificado do lançamento em 26/03/2012 (fl. 648/649) o interessado ingressou, em 24/04/2012, através de seu procurador, devidamente constituído (fl. 686), com a impugnação de fls. 652/685, instruída com os documentos de fls. 688/734.

Foi o contribuinte notificado do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls 03/04) em 01/06/2011 no qual solicitou-se a apresentação de documentos e comprovantes de rendimentos e extratos bancários de contas correntes, cadernetas de poupança e aplicações financeiras do exercício de 2009. Em resposta o contribuinte apresentou parte da documentação solicitada (apenas em papel), cuja verificação deu origem às Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) de fls. 09/27 e aos Termos de Intimação Fiscal de números 395 e 481 (fls 28/46, 50/51), nos quais solicitou-se que o contribuinte esclarecesse individualizadamente a origem dos recursos identificados pelo trabalho de auditoria, comprovando-os através de documentação hábil e idônea. O contribuinte apresentou seus esclarecimentos que após analisados originaram o Auto de Infração ora em discussão, no qual a autoridade tributária verificou movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados e omissão de rendimentos no total de R\$ 6.961.121,75. Tendo em vista existirem contas conjuntas, foi efetuado o rateio do valor verificado nas mesmas.

Em sua impugnação, o contribuinte insurge-se contra a notificação em sua integralidade.

Preliminarmente, defende a nulidade do Auto de Infração em função de a autoridade tributária ter obtido acesso aos extratos bancários. Defende que os

mesmos somente poderiam ser acessados (“quebrados”) em função de decisão judicial, sob pena de se estar ferindo seu direito à intimidade constitucionalmente garantido.

Defende, ainda, que o lançamento seria nulo, uma vez que deveria ter sido tributado mensalmente, conforme tabela progressiva mensal vigente à época. Segundo ele, a autoridade tributária considerou o fato gerador como ocorrido em 31 de dezembro de 2008, o que estaria em desacordo com a legislação vigente.

Alega que o lançamento efetuado com base em depósitos bancários ofenderia ao princípio da legalidade, tendo em vista que o mero depósito não se configura em fato gerador do imposto de renda. A fiscalização teria se limitado às informações prestadas pelas instituições financeiras, desta forma o lançamento teria se baseado em meras presunções que isoladamente não seriam passíveis de caracterizar omissão, pois não demonstram o nexo de causalidade entre os depósitos e a omissão de rendimentos. Segundo ele, “patrimônio só poderá ser considerado acrescido se houver a comprovação de ingresso de riqueza nova, e as movimentações bancárias, por si só, não são suficientes para comprovar ingresso desta mesma riqueza, podendo, em última análise, apenas representar indício (presunção simples) de sonegação fiscal”. Traz doutrina e jurisprudência para respaldar suas alegações, mencionando em especial a Súmula 182 do antigo TFR.

No que diz respeito ao mérito, afirma ter havido erro na interpretação da autoridade tributária que confundiu “origem (procedência) com causa (motivo)”. Argui que “o dispositivo legal que dá suporte ao lançamento em momento algum exige a comprovação da causa da operação, mas simplesmente o requisito amplamente demonstrado nos autos, que é a origem dos recursos”. No intuito de comprovar a origem dos depósitos bancários elabora lista contendo as movimentações em dinheiro que teriam sido realizadas pelo próprio contribuinte. Tais movimentações seriam decorrentes de tentativa de elidir execuções e penhoras trabalhistas e teriam sido realizadas através de recursos em dinheiro constantes em caixa pessoal do próprio contribuinte. No que diz respeito às transferências feitas pela Usina Quixadá Fabricação de Açúcar e Alcool Ltda, da qual é sócio majoritário, informa que a mesma lhe transferiu a título de empréstimo o total de R\$ 3.147.000,00. Tal empréstimo teria sido parcialmente pago no mesmo exercício (R\$ 554.099,92), em operações que estariam comprovadas mediante documentação que considera hábil e idônea. Menciona, ainda, a existência de contratos de mútuo com pessoas físicas, os quais teriam sido satisfeitos no próprio exercício, e estariam comprovados através de Declarações emitidas pelos cedentes dos empréstimos. Teria ocorrido, ainda, a devolução de empréstimo, por ele concedido à empresa Global Distribuidora de Combustível Ltda, no valor de R\$ 1.000.000,00. A mesma empresa (Global) teria feito outros depósitos em seu nome no intuito de pagar-lhe as cotas por ele vendidas da empresa Uruaçu Açúcar e Alcool Ltda. Tal transferência de cotas estaria declarada nas DAAs de todas as partes envolvidas (vendedores e compradores). No que diz respeito à depósitos em seu favor efetuados pela

empresa Uruaçu Açúcar e Álcool Ltda os mesmos seriam referentes à operação de venda antecipada da safra de cana-de-açúcar de 2009, conforme comprovaria contrato particular de compra e venda. Informa que os depósitos efetuados em 06/10/2008 na contas do Banco do Brasil e do Banco Bradesco no total de R\$ 2.048.368,00 (R\$ 1.024.184,00 cada) referem-se à venda de 2.000 cabeças de gado à empresa USJ Açúcar e Álcool S/A, pertencente ao Sr. Areduino Tonini Junior. Complementa sua defesa mencionando que todas as suas receitas proviriam de atividade rural, desta forma, deveriam ter sido tributadas de acordo com a legislação pertinente ao tema. Assim, deveria ser corrigido o lançamento, a fim de que a base de cálculo seja apurada adequadamente. Finalmente, insurge-se com relação à cobrança da taxa SELIC como forma de atualização monetária da multa de ofício. Defende que a previsão legal para a cobrança de juros refere-se unicamente ao valor principal e não sobre a multa, conforme disporia jurisprudência do CARF. Solicita a realização de diligência para que sejam confirmadas as justificativas por ele apresentadas, já elaborando os quesitos. Requer o acolhimento da defesa, e o conseqüente cancelamento do crédito tributário.

O Colegiado da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento Receita Federal do Brasil em Curitiba (DRJ/CTA), por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente. A decisão restou assim ementada:

POSICIONAMENTO DOUTRINÁRIO. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas, assim como os posicionamentos doutrinários não constituem norma complementar do Direito Tributário e nem se enquadram nas hipóteses que vinculam as decisões administrativas.

SIGILO BANCÁRIO. PROCEDIMENTO FISCAL. PRERROGATIVA E REQUISITOS.

A legislação vigente garante à autoridade fiscal a prerrogativa de examinar a movimentação financeira dos contribuintes, observando-se os requisitos que disciplinam a matéria.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Constitui omissão de rendimentos tributáveis, prevista em lei, os valores depositados em conta bancária do contribuinte, quando ele não comprova as suas origens, de forma a permitir que se determine que tais recursos têm natureza jurídica tributária diversa.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. APURAÇÃO. PERIODICIDADE.

No lançamento de omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, os créditos bancários são discriminados mensalmente, mas, para efeito de tributação, o montante apurado é somado aos

demaís rendimentos percebidos no ano-calendário, submetendo-os à tributação anual.

PROVA. CONTRATO DE MÚTUO. OPOSIÇÃO À FAZENDA PÚBLICA. REQUISITOS.

Os contratos de mútuo, para serem oponíveis a Fazenda Pública, devem estar registrados no registro público e serem comprovados pelos elementos materiais próprios desse tipo de negócio jurídico.

DILIGÊNCIA. INADIMISSIBILIDADE.

Não se defere a diligência que objetiva providência que é decorrente de fato não provado nos autos, cujo ônus era do contribuinte.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA.

EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A análise da cobrança de juros sobre a multa de ofício extrapola a presente jurisdição, uma vez que a exigência não está consubstanciada no ato jurídico do lançamento tributário e se reportaria a evento futuro de cobrança.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da decisão de piso em 8/1/2016 (fl. 859) o contribuinte apresentou recurso em 18/1/2016 (860 e ss) por meio da qual devolve a este Conselho as mesmas teses de defesa apresentadas à primeira instância, dispostas nos seguintes capítulos:

- 1 – da nulidade do Auto de Infração por decorrer de violação de sigilo bancário;
- 2 – da nulidade do lançamento por erro na identificação temporal do fato gerador;
- 3 – da necessidade de comprovação do nexo de causalidade entre os depósitos bancários e a suposta omissão de rendimentos;
- 4 – do atendimento do requisito legal impresso no art. 42 da Lei nº 9.430/1996;
- 5 – da justificativa sobre a natureza dos depósitos/créditos;
- 6 – dos depósitos em dinheiro realizados pelo próprio titular;
 - 6.1 - das transferências feitas pela Usina Quixadá Fabricação de Açúcar e Alcool Ltda., por meio do Banco Industrial S/A e Banco Itaú S/A;
 - 6.2 - Dos empréstimos/mútuos contraídos e pagos no decorrer do ano-calendário de 2008;
 - 6.3 - das transferências feitas pela Usina Uruaçu;
 - 6.4 – da venda de cota de capital;
 - 6.5 – da venda de gado para o Sr. Areduino Tonini Júnior;
 - 6.6 – do erro na determinação da base de cálculo;
- 7 – da diligência;

8 - da não incidência dos juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Informo inicialmente que o patrono do contribuinte invocou da tribuna que se analisasse extratos bancários nos quais constavam operações relativas a algumas transferências entre contas em nome do co-titular e que não teriam sido excluídas pela autoridade lançadora. Entretanto, tal alegação não foi apresentada nem na impugnação e nem no recurso voluntário, e nem mesmo se enquadrava em uma das situações previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, motivos pelos quais não foi conhecida por preclusão, nos termos dos arts. 15 e 16 do mesmo Decreto.

1 – Da nulidade do auto de infração por decorrer de violação de sigilo bancário.

Neste capítulo pretende seja declarada a nulidade do lançamento por ferir a Constituição e a jurisprudência da Suprema Corte.

Sem delongas, trata-se de matéria já pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do recurso extraordinário RE 601.314/SP, 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. O julgamento foi concluído em fevereiro de 2016, portanto em data posterior ao recurso do contribuinte, sendo que em relação ao Tema 225 (Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001) foi fixada a seguinte 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.

Assim, a Receita Federal, por intermédio de seus agentes fiscais, pode solicitar diretamente às instituições financeiras informações do sujeito passivo sem que isso caracterize quebra do sigilo bancário.

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 a preliminar de nulidade suscitada.

2 – Da nulidade do lançamento por erro na identificação temporal do fato gerador.

Neste capítulo alega erro no lançamento por ter a autoridade fiscal considerado o fato gerador do tributo lançamento como ocorrido em 31/12/2008.

Trata-se de matéria já pacificada e sumulada no âmbito deste Conselho, ou seja:

Súmula CARF nº 38

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

3 – Da necessidade da comprovação do nexo de causalidade entre os depósitos bancários e suposta omissão de rendimento

Assevera o recorrente que não basta pura e simplesmente a não comprovação da origem do depósito para que se aplique a presunção legal de omissão de rendimentos, mas é necessário que a fiscalização prove também o nexo de causalidade entre o depósito bancário e a renda consumida.

Aqui se trata de matéria já pacificada e sumulada por este Conselho, estando mais uma vez sem razão o recorrente:

Súmula CARF nº 26:

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

4 – Atendimento do requisito legal impresso no art. 42 da Lei nº 9.430/1996

Em suma, alega ter comprovado a origem dos depósitos, pois a lei não exige que se comprove a causa da operação, mas tão somente a origem, de forma que o tendo recorrente indicado quem efetuou os depósitos ou as transferências teria comprovado as origens.

Conforme já apontado pelo julgador de piso, no que o acompanho:

Conforme mencionado previamente neste voto, existe a necessidade da comprovação da origem do depósito bancário no intuito de definir se a operação que lhe deu origem deve ou não ser submetida à tributação. Desta forma, apenas

a procedência dos recursos não seria informação suficiente para elucidar o assunto e, em muitos casos, proteger o contribuinte de uma tributação que não seria cabível.

De fato a mera identificação do depositante não é apta a elidir a presunção legal de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada, sendo necessária a comprovação da natureza dos rendimentos recebidos: se tributáveis ou não. O fato gerador do imposto de renda não é o crédito em conta bancária ou de investimento em si, mas a aquisição de disponibilidade por ele materializada, de forma que o termo 'origem' não se confunde com a simples identificação do depositante, mas deve ser comprovada a natureza do negócio ensejador dos valores depositados para fins de apurar se se tratam de receitas tributáveis ou não. Nesse sentido cito Acórdão precedente 9202-006.829, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. IDENTIFICAÇÃO DO DEPOSITANTE. INSUFICIÊNCIA.

Para elidir a presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não basta a identificação do depositante, sendo imprescindível a comprovação da natureza da operação que envolveu os recursos depositados na conta-corrente.

...

O artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, que fundamentou a exigência, 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.

(...)

§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.” Assim, trata-se de presunção legal relativa, por meio da qual se transfere ao Contribuinte o ônus de comprovar a origem dos depósitos efetuados em suas contas bancárias.

Por outro lado, comprovada a origem dos recursos, e sendo esses tributáveis, a Fiscalização deve formalizar a exigência aplicando a legislação específica, caso ditos recursos não tenham sido oferecidos à tributação pelo Contribuinte.

Com efeito, não haveria qualquer sentido nos dispositivos legais acima, caso a intenção do Legislador fosse a de exigir apenas a identificação do depositante, o que de forma alguma esclareceria acerca da natureza da operação, se tributável

ou não. Ademais, não se pode supor que o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, operaria efeitos unicamente quanto aos depósitos efetuados em espécie.

Destarte, adotar-se a interpretação no sentido de que bastaria a identificação do depositante faria tábula rasa da presunção ora analisada, já que voltaria a caber ao Fisco o ônus de comprovar o consumo dos respectivos valores, como ocorria quando da vigência da Lei nº 8.021, de 1990. Com efeito, configurar-se-ia situação inusitada em que, invertido o ônus da prova para o Contribuinte, se identificado o depositante haveria nova inversão, desta vez para a Fiscalização.

Assim, no presente caso, embora em relação aos depósitos em questão tenham sido identificados os respectivos depositantes, o comando legal aplicado exige a comprovação, com documentação hábil e idônea, da origem desses recursos, o que implica a prova da natureza das operações que envolveram os valores, e esse ônus, por determinação legal, é do Contribuinte e não do Fisco. Nesse sentido é a Súmula CARF nº 26:

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.

5 – Da justificativa sobre a natureza dos depósitos/créditos:

O recorrente passa a apresentar justificativas sobre ter já demonstrado a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias. Aqui, por concordar com o julgador de piso, replico os seus fundamentos, adotando-os como razão de decidir:

Dos Depósitos em Dinheiro Realizados pelo Titular da Conta

No intuito de comprovar a origem dos depósitos bancários elabora lista (fls. 666/669) contendo as movimentações em dinheiro que teriam sido realizadas pelo próprio contribuinte. Tais movimentações seriam decorrentes de tentativa de elidir execuções e penhoras decorrentes de ações trabalhistas contra ele movidas. Afirma que efetuou saques em dinheiro e a medida em que ocorria a necessidade de efetuar pagamentos depositava o dinheiro sacado em sua conta corrente. Considera que com base na planilha apresentada estariam justificados os depósitos em dinheiro glosados pela fiscalização.

Apresenta planilha que afirma referir-se a seu caixa pessoal (fls 666/669) na qual menciona possuir em seu poder recursos em dinheiro que variavam entre R\$ 95.000,00 (02/01/2008) a R\$ 1.260.882,59 (em 05/05/2008), finalizando o ano de 2008 com R\$ 963.370,14 (31/12/2008) em moeda corrente. Assim como já o tinha feito quando intimado pela fiscalização, informa haver efetuado depósitos e saques em suas contas correntes, mas exime-se de esclarecer as motivações que deram origem às referidas movimentações financeiras. Saliente-se, ainda, que as disponibilidades em dinheiro mencionadas pelo contribuinte não estão incluídas entre os bens e direitos por ele declarados em suas DAAs.

Em relação à planilha apresentada e denominada Caixa 2008, tal informação, isoladamente, não é hábil à comprovação efetiva de disponibilidade financeira em espécie, seja para justificar pagamentos de despesas que se pretende deduzir da base de cálculo, seja para justificar variações patrimoniais a descoberto ou a origem de depósitos bancários efetuados em moeda. Apenas poderiam ser considerados tais valores caso estivessem amparados em elementos outros que lhes confirmassem a existência e lhes dessem embasamento fático, o que não ocorreu no caso. O contribuinte não trouxe aos autos qualquer informação que pudesse demonstrar a origem e/ou o destino dos recursos por ele movimentados durante todo o exercício fiscal analisado. A simples argumentação de que teria, no ano-calendário de 2008, utilizado suas disponibilidades em caixa (valor este que não teria sido computado pela autoridade fiscal para efeito de justificar a origem dos depósitos efetuados em dinheiro naquele ano), sem que haja a efetiva comprovação de origem, com a correspondente data, respaldada em elementos materiais, não tem o efeito de comprová-la.

Não se trata de impor ao contribuinte obrigação impossível de ser cumprida, como quer a impugnação. Tendo ocorrido a movimentação financeira, ainda que efetuada em dinheiro, a mesma certamente teve uma causa específica que poderia ter sido demonstrada através de documentação, o que não ocorreu. Desta forma, não há como se acatar a justificativa apresentada, por não haver prova cabal das origens alegadas. Mas, ainda que se acatasse tratar-se dos mesmos recursos, a justificação de origem não se prende somente à demonstração do caminho físico percorrido pelo dinheiro, mas, também, à especificação do negócio jurídico que deu fundamento à transferência do numerário entre as pessoas. Nesse sentido, como já mencionado, o contribuinte não logrou apresentar documentos hábeis a demonstrar a efetividade das operações alegadas, permanecendo válida a imputação fiscal.

Das transferências feitas pela Usina Quixadá Fabricação de Açúcar e Álcool Ltda

Informa, ainda, a impugnação que grande parte dos recursos movimentados pelo contribuinte seria oriundo da empresa Quixadá Fabricação de Açúcar e Álcool Ltda, da qual é sócio majoritário. Teria ocorrido a transferência de R\$ 3.147.000,00 a título de empréstimo da empresa a seu sócio. Tal empréstimo teria sido parcialmente pago no mesmo exercício (R\$554.099,92), e as referidas operações estariam comprovadas mediante documentação anexada ao processo, além da devida declaração em sua DAA 2009/2008.

A documentação apensada a que se refere a impugnação é o Contrato Particular de Mútuo (fls. 693/694), onde a empresa compromete-se a emprestar até R\$3.500.000,00 pelo período de 360 dias, automaticamente renováveis e sem a cobrança de juros, independente do prazo de pagamento do empréstimo. Ressalte-se que tal instrumento particular não foi registrado em cartório e não foi juntado ao presente processo o contrato social da empresa para que fosse

possível verificar a legitimidade da atuação do representante da empresa ou eventual alteração societária decorrente do empréstimo mencionado.

Vale lembrar que o contribuinte declara ser proprietário de 80% do capital social da empresa.

Consta dos autos às fls. 695/697, cópia do Razão Analítico Individual (sem nenhum tipo de autenticação ou assinatura que pudesse confirmar sua autenticidade) em nome do contribuinte, juntada no intuito de confirmar o empréstimo alegado, sem entretanto, demonstrar a parte relativa às devoluções. É possível, entretanto, verificar que tal documento não expressa a realidade das relações financeiras entre a empresa e seu sócio majoritário.

Apenas em um rápido comparativo entre as informações lá constantes e os extratos bancários do contribuinte é possível verificar que as movimentações foram bem mais intensas do que o mero empréstimo mencionado. Apenas a título de exemplo, o documento inicia o ano com saldo igual a R\$ 0,00 e a primeira movimentação registrada dá-se somente em 25/02/2008.

Ocorre que em uma análise dos extratos bancários do impugnante percebe-se que o mesmo depositou na conta da empresa R\$ 20.000,00 em 02/01/2008 (fl. 311), R\$5.000,00 em 07/02/08 (fl. 315), R\$ 1.000,00 em 11/02/08 e em 14/02/08 (fl. 316), R\$6.000,00 e R\$ 3.500,00 em 18/02/08 (fl. 316). Nenhuma das movimentações acima mencionadas consta do razão analítico.

Da mesma forma, não constam do documento muitas das transferências feitas pela empresa para a conta de seu sócio. Ainda a título de exemplo é possível mencionar os depósitos de R\$50.000,00 em 28/02/08 (fl. 317), de R\$ 5.000,00 em 19/05/08 e em 21/05/08 (fl.329).

Ocorreram operações entre as partes em valores variados (desde R\$ 250,00 até R\$650.000,00) durante todo o ano, sem que o contribuinte lograsse justificar a origem destas movimentações, tendo em vista que só uma parcela encontra-se discriminada no Razão.

Note-se que os simples registros consignados no “Razão Analítico”, por si sós, não se constituem em prova suficiente para comprovar a existência de empréstimos a sócios.

Observe-se que o Livro Diário, registrado em Junta Comercial, por consignar todos os eventos que ocorrem no dia a dia das entidades, é o mais importante do ponto de vista legal e fiscal, porquanto é escriturado com observância da lei comercial e embasada em documentação hábil e idônea, com obediência aos princípios contábeis. O livro Razão Analítico, por sua vez, é mero auxiliar e, assim, para que pudesse ser minimamente considerado deveria estar acompanhado do Livro Diário e dos documentos que embasaram os respectivos registros.

Nesse contexto, tratando-se o Razão Analítico de mero livro auxiliar e como não houve apresentação dos registros do Livro Diário que dessem respaldo às

alegações do litigante, não há reparos a serem feitos quanto às observações da autoridade lançadora, posto que o referido livro auxiliar, por si só, não teria qualquer força probante.

Ressalte-se que as alegações do contribuinte no que diz respeito ao empréstimo, não especificam quais as operações (depósitos de origem não comprovada) estariam sendo justificadas através desta operação. Desta forma, em não havendo comprovação da veracidade dos fatos alegados pelo contribuinte no que diz respeito à existência de empréstimo feito pela empresa e por ele parcialmente pago, não é possível acatar a justificativa apresentada.

Registro ainda neste particular que considero o registro público requisito essencial para a validade dos contratos, pois é o procedimento que visa dar efetividade e credibilidade aos contratos perante terceiros, evitando que as partes os elaborem com teor e valores de seus exclusivos interesses, principalmente como no caso em análise, em que as partes envolvidas têm relação estrita (o contribuinte e a empresa da qual é sócio/acionista majoritário), de forma que os contratos foram realizados por quem possui a livre disposição e administração dos bens societários; entender de forma contrária levaria à facilidade da simulação de negócios para fins de ocultação dos fatos geradores da obrigação tributária, uma vez que há nitidamente interesse comum na situação.

Assim, para serem oponíveis a terceiros, mormente quando este terceiro é a Fazenda Pública e a finalidade é a comprovação de operação sobre a qual não incide tributos, os contratos de empréstimos devem ser registrados. É o que dispõe o art. 221 do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

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.

Mas não é somente a falta de registro dos contratos que lhes retira o valor probante, mas sim as próprias características do suposto negócio. Conforme anotado pela DRJ, havia uma movimentação financeira entre o recorrente e a empresa mesmo antes da data do contrato e durante todo o ano, sem que o contribuinte lograsse justificar a origem destas movimentações, tendo em vista que só uma parcela encontra-se discriminada no Razão, e mais, sem ainda especificar quais os depósitos estariam sendo justificados por meio dessas operações. Prosseguindo,

Dos Empréstimos Contraídos e Pagos Durante o Exercício

A impugnação menciona, ainda, a existência de contratos de mútuo celebrados entre o impugnante e pessoas físicas (Laerte Aparecido Carolo, César Denil Setem, João Carlos Setem, Edson Moreira Costa, Romeu Franco Ribeiro, Márcia Mercês Andrade e Camila Ferreira Braga). Tais empréstimos teriam sido tomados pelo impugnante e satisfeitos no próprio exercício de 2009. A título de

comprovação, foram anexadas Declarações dos tomadores dos empréstimos (fls 699/707) confirmando as operações.

Todas as declarações apresentadas mencionam expressamente as datas em que os empréstimos teriam ocorrido, mas deixam de mencionar a data e forma do pagamento. Tais informações seriam de fundamental importância para identificar quais os depósitos de origem não comprovada estariam sendo justificados pela operação de mutuo mencionada por cada um dos signatários. Da mesma forma, não foi trazido nenhum documento que fosse capaz de fazer prova dos mencionados empréstimos, tendo em vista que as declarações foram todas confeccionadas muito a posteriori, no ano de 2012. Contrariamente ao defendido pela impugnação, apenas a afirmativa das partes de que a operação de mutuo teria ocorrido não é suficiente para demonstrar inequivocamente a existência do negócio.

De se notar que aqui nem mesmo foi apresentado qualquer contrato, mas apenas declarações dos supostos mutuários. Prosseguindo,

Teria ocorrido, ainda, a devolução de empréstimo, por ele concedido à empresa Global Distribuidora de Combustível Ltda, no valor de R\$ 1.000.000,00. Tal empréstimo teria sido concedido pelo contribuinte em 28/01/08 e pago no dia 09/05/08, com juros de R\$ 2.000,00.

No intuito de comprovar a operação, apresentou-se a Nota Explicativa de fl. 711, confeccionada apenas no ano de 2012. Saliente-se que a nota está assinada apenas pelo contribuinte, não havendo menção da empresa a respeito do negócio celebrado entre as partes.

Por se tratar de pessoa jurídica, certamente a empresa mantém registro da operação celebrada e tendo em vista a característica do empréstimo (sem contrato registrado e praticamente sem cobrança de juros), parece existir uma relação de proximidade e confiança entre as partes. Em sendo assim, seria possível ao contribuinte produzir comprovação a respeito do mutuo entre eles celebrado.

Com relação à comprovação capaz de justificar este tipo de transação (mutuo) é de se ponderar que a justificativa necessária e suficiente seria aquela capaz de demonstrar de maneira inequívoca a correlação exata e direta entre o valor depositado e a sua origem. Indicações genéricas de existência de dinheiro em espécie, assim como auferimento de outras rendas, quantificadas ou não, são incapazes de cumprir o papel probatório exigido pela norma, cujo ônus, frise-se, é do contribuinte.

Outro argumento usado pelo contribuinte, é o de que não houve uma formalização mais rigorosa dos empréstimos/mútuos, com registro público, porque não há na legislação a exigência de maiores formalidade nesse tipo de negócio jurídico. Não haveria potenciais terceiros que pudessem ser prejudicados. Esse entendimento não tem como prevalecer.

Primeiro, porque pode haver, sim, terceiros interessados em tal tipo de negócio jurídico, por exemplo, um eventual credor do mutuante, que poderia não concordar com a transferência do numerário para outra pessoa, mesmo que, a princípio, não se trate de desfazimento do patrimônio, em face da necessidade de devolução do valor pelo mutuário. Segundo, não pode olvidar o impugnante que a Fazenda Pública é sempre terceiro interessado quando do negócio, de forma direta ou não, decorrem consequências de ordem tributária, como é o caso.

O mútuo é excludente da incidência do imposto de renda da pessoa física, por não se constituir o valor emprestado rendimento ou acréscimo patrimonial para quem o toma. Nesse sentido, deve ser devidamente comprovado tal tipo de negócio perante a Administração Tributária, quando alegado como forma de justificar origens de ingressos de recursos na esfera particular do contribuinte que são tributáveis na ausência de excludentes, por imposição legal, como é o caso dos créditos não justificados em contas bancárias. Assim, incide sobre os instrumentos particulares, emitidos e assinados pelo impugnante, com o intuito de comprovar empréstimos, o previsto no artigo 221 do 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.”

(Destacou-se)

Verifica-se, por este dispositivo, que para um negócio operar seus efeitos em relação a terceiros é necessário que, além de escrito, esteja registrado no registro público. Assim, se o contribuinte quer demonstrar à Fazenda Pública a origem de um crédito em sua conta corrente, deve provar a natureza da obrigação que deu origem àquela importância depositada. Permitindo ao fisco, desta forma, verificar se houve ou não o pagamento dos tributos eventualmente incidentes, o que só é possível através do cumprimento dos requisitos mínimos exigidos no citado dispositivo e, ainda, sujeito a verificações quanto à veracidade do seu conteúdo.

Dessa forma, os instrumentos particulares de fls. 693/694 e 699/707, que buscam comprovar mútuos entre o impugnante e outros particulares, não são oponíveis ao Fisco, por padecerem de vício formal que é da essência da capacidade de fazer prova do seu conteúdo contra terceiros, consistente na falta de registro público dos referidos instrumentos, além de, sob o aspecto material, apresentarem incongruências que apontam para possível inexistência de tais mútuos.

Das Transferências feitas pela Usina Uruaçu

No que diz respeito à depósitos em seu favor efetuados pela empresa Uruaçu Açúcar e Alcool Ltda o contribuinte alega que os mesmos seriam referentes à

operação de venda antecipada de cana-de-açúcar, conforme comprovaria Contrato Particular de Compra e Venda, de fls 712/718.

O impugnante teria vendido antecipadamente a totalidade da safra de cana-de-açúcar do ano de 2009, recebendo em contrapartida, durante o ano de 2008, os seguintes valores:

DATA	VALOR
30/07/2008	R\$ 280.000,00
30/08/2008	R\$ 294.000,00
30/09/2008	R\$ 80.000,00
30/10/2008	R\$ 7.500,00
30/11/2008	R\$ 119.000,00
TOTAL	R\$ 780.500,00

A fim de comprovar a operação supra citada, o contribuinte traz aos autos apenas o Contrato particular celebrado entre as partes e não registrado em cartório. Saliente-se que o contribuinte era sócio majoritário da empresa Uruaçu desde sua fundação até o ano de 2007 e que as movimentações financeiras entre o mesmo e a empresa se mantiveram, mesmo depois de transferidas parte das cotas de seu capital à terceiros. Apenas a título de exemplo, vale mencionar que o contribuinte transferiu de sua conta pessoal para a empresa Uruaçu R\$8.000,00 em 14/01/08 (fl. 312) e em 18/02/08 (fl.316); R\$ 17.000,00 em 17/06/08 (fl. 333); R\$ 10.000,00 em 24/06/08 (fl. 335); R\$ 27.000,00 em 18/07/08 (fl. 338); R\$ 26.000,00 em 07/08/08 (fl.341); R\$ 17.000,00 em 26/08/08 (fl. 343), entre inúmeros outros depósitos de valores variados. Em contrapartida, recebeu da referida empresa, além dos valores constantes da tabela acima, vários outros depósitos, tais como: R\$ 968,66 em 11/03/08 (fl. 319); R\$200.000,00 em 21/07/08 (fl. 338); R\$ 25.000,00 em 05/08/08 (fl. 341); R\$ 22.000,00 em 06/08/08 (fl. 341); R\$ 750,00 em 23/10/08 (fl. 352); R\$ 25.000,00 e R\$ 5.000,00 em 06/11/08 (fl.352), também entre outros depósitos de valores variados.

Ressalte-se que os rendimentos advindos do Contrato particular citado pelo contribuinte, não foram oferecidos à tributação em sua DAA.

Tendo em vista que não houve qualquer outra comprovação da operação citada como fonte dos depósitos acima mencionados, não há como acatar o pleito do contribuinte para que se considerem comprovadas as origens dos referidos rendimentos.

Da Venda de Cota de Capital

A mesma empresa mencionada anteriormente (Global Distribuidora de Combustível Ltda) teria feito outros 16 depósitos em nome do impugnante no intuito de pagar-lhe as cotas por ele vendidas da empresa Uruaçu Açúcar e Álcool

Ltda. Tal transferência de cotas estaria declarada nas DAAs de todas as partes envolvidas (vendedores e compradores).

Também a título de comprovação de origem dos 16 depósitos efetuados em sua conta corrente, o contribuinte traz a Nota Explicativa de fl. 720, mencionando a venda das cotas e a forma com que teria recebido o pagamento de R\$ 1.400.000,00. Ressalte-se que tal nota foi elaborada pelo próprio contribuinte, em abril de 2012 e não conta com assinaturas dos representantes da outra parte.

Ressalte-se que na Declaração de Bens e Direitos da DAA do contribuinte (628) a operação de transferência de capital social da empresa Uruaçu foi declarada como transferida para Geraldo Silveira de Freitas, através de assunção de dívidas no valor de R\$3.183.000,00. Desta forma, não há como ser acatada a declaração de origem do valor supra mencionado com base na Nota Explicativa.

Diferentemente do que o impugnante sugere, não se pode inferir ou presumir, apenas com base em alegações e alguns documentos unilateralmente elaborados, que a totalidade dos valores creditados na conta bancária já tenham sido oferecidos à tributação. O ônus da prova, conforme já exposto no presente voto, é do contribuinte e deve ser suprido mediante apresentação da documentação hábil e idônea que corrobore as justificativas suscitadas.

Frise-se que a informalidade dos negócios não exime o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes (compra e venda ou prestação de serviço sem contrato por escrito ou execução de obra sem escrituração, por exemplo), mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública. A relação entre Fisco e contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção, conforme já mencionado neste voto.

Os negócios jurídicos para serem oponíveis a terceiros, mormente quando este terceiro é a Fazenda Pública e a finalidade é a comprovação de operação sobre a qual pode incidir tributos, devem, no mínimo, estar devidamente registrados, nos termos do previamente transcrito artigo 221, do Código Civil Brasileiro. Reprise-se que a tributação da omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários de origem não justificada, por derivar de uma presunção “juris tantum”, somente pode ser elidida mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que não deixe margem à dúvida, o que não ocorreu no presente caso. Desta forma, não há como se acolher a justificativa apresentada pelo contribuinte.

Da Venda de Gado

Com relação aos depósitos efetuados em 06/10/2008 na contas do Banco do Brasil e do Banco Bradesco no total de R\$ 2.048.368,00 (R\$ 1.024.184,00 cada), informa que tais valores referem-se à venda de 2.000 cabeças de gado de sua

propriedade à empresa USJ Açúcar e Alcool S/A, que pertenceria ao Sr. Areduino Tonini Junior.

Com a finalidade de comprovar esta operação, o impugnante junta cópia do Instrumento Particular de Compra e Venda de Semoventes (fls. 732/733) e um recibo de quitação por ele emitido em favor de Areduino Tonini Junior. Ressalte-se que também neste caso, os documentos anexados foram elaborados pelo próprio contribuinte e não estão revestidos de nenhuma formalidade ou oficialização. Apenas a declaração elaborada pelo próprio interessado e terceiro não possui o condão de se prestar como prova da própria afirmação.

Importante mencionar, finalmente, que o contribuinte iniciou o ano de 2008 com 2.682 cabeças de gado e finalizou o mesmo com 2.866 animais (registrando o nascimento de 213 e a perda de 29, conforme declarado à fl. 632). Não consta em sua Declaração de Ajuste Anual a venda de nenhum animal. Desta forma, não ocorreu o recolhimento de tributos relativos a eventual venda de animais que tenha ocorrido e deixado de ser registrada em DAA. Em assim sendo, correta a tributação dos valores relativos aos dois depósitos de R\$ 1.024.184,00 (totalizando R\$ 2.048.368,00) efetuado pela USJ Açúcar e Alcool S/A.

Da Tributação como Atividade Rural

Defende, o contribuinte, que é produtor rural, sendo esta a origem única de seus recursos. Desta forma, deveria necessariamente o lançamento ter seguido a forma de tributação específica desta atividade, para apurar o montante devido.

Saliente-se, por pertinente, que as receitas da atividade rural gozam de tributação mais favorecida e, por essa razão, devem ser comprovadas por meio de documentos hábeis regularmente utilizados, tais como: livro caixa, nota fiscal do produtor, nota promissória rural e outros documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais para comprovar a produção, circulação e a percepção de rendimentos classificáveis como de atividade rural, a teor do art. 60 e § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, in verbis:

“Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18).

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

§2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário

§3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de cinquenta e seis mil reais faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o Livro Caixa

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

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

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

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

(Destacou-se)

No caso em tela, indispensável seria a apresentação do Livro Caixa que comprovaria a origem das receitas advindas da atividade rural. O argumento de que a movimentação bancária decorreria exclusivamente da atividade rural necessitaria obrigatoriamente de comprovação, a qual o interessado não logrou produzir prova efetiva, limitando-se à mera alegação. Nada obsta que o interessado exerça a atividade rural, porém o fato alegado deve ser comprovado por meio de documentação hábil e idônea onde se identifique e se correlacione cada um dos depósitos/créditos havidos nas contas mantidas junto a instituições bancárias. A tese de impugnação, para ser acolhida, necessitaria da comprovação documental da suposta correlação que haveria entre os créditos recebidos e a atividade econômica alegada, prova que o interessado não se desincumbiu de produzir.

Relevante se faz salientar que em sua própria impugnação, o contribuinte informa que alguns dos depósitos cuja origem não foi comprovada seriam derivados de situações em que não eram desempenhadas as atividades rurais, as quais argumenta serem sua única fonte de renda.

É imprescindível comprovar, de forma individualizada, que cada depósito se vincula a citada atividade, para fins de possibilitar a quantificação da base de cálculo dos rendimentos não declarados com vinculação a atividade rural e, assim, tornar possível aplicar a hipótese do parágrafo único do art. 5º da Lei nº 8.023, de 1990, conjugada com o §2º do art. 42 da Lei nº 9.430 (“arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base” – norma de tributação específica), caso o sujeito passivo tenha optado para que, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, seja limitado a 20% da receita bruta.

O exercício de atividade rural pelo contribuinte por si só é insuficiente para adoção da presunção de que havendo movimentação bancária e financeira atípica, em suas contas, que exteriorizam rendimentos omitidos, os depósitos bancários de origem e causa não comprovadas se relacionem com a referida atividade. Nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, cabe ao sujeito passivo, por força da presunção legal, o ônus da prova da origem de cada depósito, assim como a justificativa da causa da operação, o que deve ser feito de forma individualizada, não podendo ser aplicado percentual destinado à atividade rural sem a comprovação de vinculação de cada depósito com essa atividade. O exercício da atividade rural não exclui a possibilidade de omissão de rendimentos tributáveis de outras atividades ou negócios não declarados, ainda que não habituais.

Por fim, quanto ao pedido de diligência, conforme já esclarecido pelo julgador de piso, no que o acompanho:

Do Pedido de Diligência

A título de produzir comprovação dos negócios jurídicos celebrados entre o impugnante e os particulares por ele mencionados, requer-se seja realizada diligência no sentido de questionar as partes a respeito da efetividade das operações, assim como apurar se as partes envolvidas informaram sua ocorrência em suas DAAs.

Quanto ao pedido de realização de diligência, cumpre destacar que tal expediente é necessário somente se as alegações oferecidas traduzam motivação plausível para o intento, o que não é o caso. O art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972 (com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993), faculta à autoridade julgadora determiná-las ou não, conforme a avaliação de sua necessidade:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

(Destacou-se)

As diligências também não são substitutas para o ônus que tem o contribuinte de manter sob sua guarda e em perfeita ordem, para imediata exibição, documentos hábeis e idôneos às atividades sujeitas ao controle fiscal, consoante estabelece o art. 797 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/1999:

“Art. 797 É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário.”

(Destacou-se)

O impugnante formulou seu pedido de diligência para verificação de eventuais depósitos efetuados em suas contas bancárias por terceiros, no intuito de comprovar operações de empréstimos, de compra e venda e de transferência de cotas de empresa que alega serem a origem de alguns destes créditos. Tal espécie de comprovação, como já exposto, cumpriria ao contribuinte produzir, não se tratando de elemento de prova que se obtenha em diligência ou que constitua ônus da fiscalização. Ressalte-se que os depósitos bancários cuja origem o autuado foi demandado a comprovar foram devidamente identificados no Termo de Intimação de fls. 28/46 e no Auto de Infração de fls. 634/646. Não se tratam de provas que o contribuinte não possua ou que lhe causassem dificuldade na obtenção. O contribuinte optou por não apresentá-las tanto no decorrer da ação fiscal, quanto no momento da apresentação da impugnação, apesar da intimação da autoridade fiscal para que o fizesse. Assim, é de se indeferir o pedido de diligência.

Neste capítulo, destaco ainda que nos termos da **Súmula CARF nº 163**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Dos Juros sobre Multa de Ofício

Neste particular, sem delongas, trata-se de matéria já sumulada no âmbito deste Conselho, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em suma, sem razão o recorrente devendo ser mantido o crédito lançado em sua integralidade.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Thiago Bushinelli Sorrentino.

Senhora Presidente, cumprimentando-a pela profunda e lata análise, peço licença tão-somente para deixar de adotar um dos fundamentos a embasar o voto que se forma condutor.

Especificamente, deixo de aplicar o art. 221 do CC/2002 na extensão proposta, porquanto entendo que esse texto legal não vincula o reconhecimento de efeitos tributários ao registro público notarial dos termos contratuais do mútuo.

Sustento que a exigência de notarização pública de documentos prevista no art. 221 do Código Civil de 2002, **para que instrumentos particulares produzam efeitos perante terceiros [privados], é absolutamente inaplicável ao Estado**, sobretudo na seara da fiscalização tributária.

Especificamente, refiro-me ao registro público da transcrição integral dos termos contratuais, nos moldes do art. 127, I da Lei 6.015/1973.

1 O Estado não é entidade privada nem vulnerável: inaplicabilidade da proteção legal conferida pelo art. 221 do CC/2002

O primeiro argumento repousa sobre a premissa ontológica e jurídica de que o Estado, em suas funções típicas, **não pode ser equiparado a um sujeito de direito privado**. Ele tampouco é vulnerável a ponto de necessitar das salvaguardas conferidas pelo art. 221 do CC/2002. Este artigo legal visa resguardar terceiros privados, presumidamente alheios ao conteúdo de instrumentos particulares, exigindo o registro público para lhes conferir oponibilidade erga omnes. Tal cautela funda-se na ausência de publicidade intrínseca das relações privadas.

Porém, o Estado, e, mais especificamente, o Fisco, **não é terceiro na acepção protetiva da norma**. O Estado exerce prerrogativas públicas, inclusive de acesso forçado a dados e documentos, e atua munido da presunção de veracidade de seus atos administrativos (presunção *juris tantum*). Ademais, por força do art. 37 da CF/88, a Administração Pública está submetida ao princípio da publicidade, devendo garantir transparência e acesso às informações. Exigir que a atuação estatal dependa da prévia formalização notarial de documentos particulares implicaria subverter a lógica protetiva da lei civil, atribuindo ao Estado uma ficta vulnerabilidade que, de fato e de direito, não possui.

Contra-argumenta-se, por vezes, que o Estado, ao atuar em relações de direito privado, sujeitar-se-ia ao mesmo regime aplicável aos particulares. Entretanto, esta asserção não se sustenta no contexto fiscal: na fiscalização tributária, o Estado **atua na defesa de interesse público primário, não de interesse próprio patrimonial**, e o faz por intermédio de poderes coercitivos legalmente conferidos. Por conseguinte, a aplicação do art. 221 do CC/2002, nesta esfera, não apenas desvirtua sua finalidade, mas também contraria a própria racionalidade da (*suposta*) supremacia do interesse público sobre o privado.

2 II. Os postulados da legalidade, indisponibilidade do interesse público e vedação à tributação superior ao autorizado pelo legislador afastam a incidência da notarização como condição de eficácia

O segundo argumento finca raízes no regime jurídico do crédito tributário. O lançamento tributário, que é ato administrativo vinculado e unilateral, deve sujeitar-se estritamente à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público (art. 37, caput, CF/88), e à garantia de que a exação não ultrapasse a vontade popular externada por meio da lei orçamentária.

Se é certo que o Estado só pode exigir tributo dentro dos limites legalmente traçados, segue-se que a constituição do crédito tributário **não pode ser restringida por formalidades do direito privado** que visem tutelar partes de relações negociais particulares. A exigência de notariação de documentos, concebida como proteção à segurança jurídica em relações interprivadas, é incompatível com a atuação do Estado no exercício de fiscalização. A respectiva atuação **deve ser regida, precipuamente, pelos princípios do direito público, não pelo formalismo cartorário privado.**

Evidencia-se, pois, que condicionar a constituição do crédito tributário ou o exercício do poder de fiscalização à existência de registro notarial de documentos particulares equivaleria a permitir que atos privados, sob a égide de interesses particulares, **limitassem a atuação estatal**, comprometendo a efetividade da arrecadação tributária e, por conseguinte, do interesse público. Tal situação afrontaria, ainda, a indisponibilidade do interesse público, pois restringiria o alcance do Fisco por vontade ou omissão dos administrados, o que é vedado pelo sistema infraconstitucional vigente.

Refuta-se, assim, qualquer alegação de que a exigência do art. 221 do CC/2002 teria aplicação subsidiária nesta seara. As normas de direito privado apenas se aplicam de forma subsidiária ao direito público **quando não houver incompatibilidade ontológica e teleológica**, o que não se verifica no presente caso.

3 III. O art. 118 do CTN: a irrelevância da validade do negócio jurídico para a definição do fato gerador e, por extensão, para a análise de seus elementos DE CONFORMAÇÃO NEGATIVA (CRITÉRIO QUANTITATIVO – BASE CALCULADA)

O terceiro argumento assenta-se na interpretação sistemática e finalística do art. 118 do Código Tributário Nacional: *“A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.”*

Tal dispositivo confere primazia ao exame objetivo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, **independentemente da validade ou regularidade formal dos atos praticados pelos particulares.** Se a própria existência do tributo independe da validade jurídica dos documentos subjacentes, não faz sentido condicionar a constituição do crédito tributário à prévia observância de formalidades cartoriais, mormente a do art. 221 do CC/2002.

A razão é clara: o legislador optou por afastar, no âmbito tributário, a discussão sobre a validade formal dos atos para evitar que vícios privados inviabilizem a arrecadação de tributos devidos por fatos economicamente realizados. O mesmo raciocínio impõe-se para vedar que **a ausência de registro público ou de notarização de documento particular constitua obstáculo à fiscalização ou à constituição do crédito tributário**. Se a inexistência ou invalidade do negócio jurídico não impede a incidência do tributo, com muito mais razão não deve a ausência de formalidade notarial obstar a atuação do Fisco, **na busca obrigatória da identificação precisa e correta da base calculada**.

De fato, é inconteste que a autoridade fiscal tem o poder-dever de identificar todos os elementos relevantes ao correto cálculo do valor do tributo devido, **inclusive aqueles que o conformariam negativamente, isto é, que representassem deduções ou subtrações**. O CTN não autoriza valoração díspar na fiscalização de elementos que, de um lado, acresçam ao cálculo do valor devido, ou, do outro, que determinem decréscimo.

Ante eventual objeção de que o registro público seria requisito de eficácia do documento perante terceiros, e, portanto, imprescindível, contrapõe-se que, no âmbito da fiscalização estatal, o Estado **não é terceiro destinatário de proteção legal**, mas sim titular da competência tributária e do dever de fiscalização. A proteção conferida pelo art. 221 do CC/2002, repita-se, não se destina ao Estado, mas aos sujeitos privados que, ao contratarem, desejam garantir a oponibilidade de seus atos a terceiros estranhos ao negócio.

Pelos motivos expostos — a saber, (1) a descaracterização do Estado como sujeito privado e vulnerável, (2) o predomínio dos princípios da legalidade e da indisponibilidade do interesse público no regime tributário, e (3) a irrelevância, para fins de fiscalização e constituição do crédito tributário, da validade e da formalização notarial de documentos particulares, à luz do art. 118 do CTN — entendo que **a regra do art. 221 do CC/2002 é manifestamente inaplicável ao Estado no exercício da fiscalização tributária**. Exigir tal formalidade redundaria não apenas em desvio de finalidade da norma civil, mas, sobretudo, em obstáculo injustificável à correta aplicação da legislação infraconstitucional de regência, contrariando a lógica, o interesse público e a estrutura do direito tributário brasileiro.

Evidentemente, a autoridade tributária continua competente para examinar a fidedignidade e a eficácia do acervo probatório apresentado, e, presente motivação e fundamentação suficientes, reconhecer que um dado documento (suporte material ou físico), é formal ou ideologicamente falso, bem como que, por seus termos, não poderia ser classificado como o fato jurídico determinante à subtração de quantias no cálculo do valor devido a título de tributo.

O que não se afigura válido é exigir-se a notarização pública integral como condição *sine qua non* da extração de efeitos jurídicos do texto contratual.

Como há elementos autônomos e suficientes para manutenção das conclusões bem alinhavadas no voto-condutor, minha ressalva não altera a adesão ao resultado do julgamento.

Diante do exposto, apenas registro minha contrariedade à exigência de notarização integral do teor do contrato, como condição necessária ao reconhecimento de efeitos tributários ao respectivo texto, ainda que tais efeitos se revertam na conformação negativa do cálculo do valor do tributo devido.

É como voto.