



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.727534/2015-32
ACÓRDÃO	2301-011.714 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NELSON CAPPELLESSO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal atuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A não comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem de recursos creditados em contas bancárias ou de investimentos, remete a presunção legal de omissão de rendimentos e autoriza o lançamento do imposto correspondente, conforme dispõe a Lei nº 9.430 / 1996.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. POSSIBILIDADE. 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.

ATIVIDADE RURAL. CONDOMÍNIO, PARCERIA E ARRENDAMENTO.

Somente se comprovada a situação documental, é que os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

ATIVIDADE RURAL. LIMITE DE 20% SOBRE A RENDA BRUTA.

A opção pelo limite de 20% sobre a receita bruta deve ser exercida por ocasião da entrega da declaração de ajuste anual, no anexo da atividade rural, sendo vedada a sua alteração posterior.

ATIVIDADE RURAL. ESCRITURAÇÃO. DESPESAS E RECEITAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Por submeter-se a tributação mais benigna, o resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do Ano-calendário de 1996, deverá ser apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade, devidamente comprovados, mediante documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumulas nº 14 e 25 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada. Vencidos os Conselheiros Flávia Lilian Selmer Dias, Monica Renata Mello Ferreira Stoll e Diogenes de Sousa Ferreira, que deram provimento parcial em menor extensão para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota – Relatora

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogenes de Sousa Ferreira, Carlos Eduardo Avila Cabral, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o Recorrente acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada e omissão das receitas da atividade rural (arbitramento do resultado), além da qualificação da multa, relativas ao ano-calendário de 2011.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1.140/1.215), extrai-se:

CONCLUSÃO DA ANÁLISE DA ATIVIDADE RURAL ESCLARECIMENTOS:

A DESPEITO DAS INCONSISTÊNCIAS DAS ORIGENS FORMAIS DE PRODUÇÃO DOS RESPECTIVOS CEREAIS, REFERIDAS RECEITAS CONSEQUENTES SERÃO CONSIDERADAS FRUTOS DA ATIVIDADE RURAL DOS PARCEIROS, UMA VEZ QUE EXISTEM EVIDÊNCIAS FORTES NESSE SENTIDO: SEJA PELAS DESPESAS DE CUSTEIO APRESENTADAS, SEJA PELAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS (COM PARTE FINANCEIRA TRANSITADA PELA CONTABILIDADE DA COOPERATIVA). ESSA CIRCUNSTÂNCIA JUSTIFICA O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE RURAL, — SEM, NO ENTANTO, LEVAR EM CONTA REFERIDOS VALORES MONETÁRIOS APRESENTADOS NO PRESENTE PROCEDIMENTO, SEJA NA REPRESENTAÇÃO DAS RECEITAS, SEJA NA REPRESENTAÇÃO DAS DESPESAS DE CUSTEIO — JÁ QUE OS CONTRIBUÍNTES NÃO PROMOVERAM "DE FATO" À APURAÇÃO DO RESULTADO DA ATIVIDADE NO ANO-CALENDÁRIO, AÇÃO QUE SÓ PODE SER PROVADA FORMAL E LEGALMENTE PELA CONFECÇÃO DO LIVRO-CAIXA E APRESENTAÇÃO À RECEITA FEDERAL SE PERQUIRIDO PARA TAL, COMO FOI O CASO. TANTO O LIVRO-CAIXA, QUANTO OS DOCUMENTOS QUE O INSTRUÍRAM DEVERÃO FICAR À DISPOSIÇÃO DO FISCO DURANTE O INTERREGNO DE 5 (CINCO), PARA UMA POSSÍVEL APRECIACÃO.

SÍNTESE:

A PRESENTE CONCLUSÃO É ADVINDA DA ANÁLISE DO SEGUNDO DE 2 (DOIS) ITENS CONSTANTES DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL N° 01.1.01.00-2013-02527-6, AO QUAL FOI ESTENDIDA A DETERMINAÇÃO DE APURAÇÃO DA

ATIVIDADE RURAL DO CONTRIBUINTE, CONSTANTE EM SUA DIRPF DO ANO-CALENDÁRIO 2011, CUJO RESULTADO APURADO ENCONTRA-SE BEM FUNDAMENTADO NO RESPECTIVO AUTO DE INFRAÇÃO PRODUZIDO NO PROCESSO-FISCAL N° 10166.720.465/2015-36, E ACIMA EXAUSTIVAMENTE DISSERTADO.

DECISÃO:

ASSIM, PROCLAMA-SE QUE O VALOR DA RECEITA APURADA — PARA FINS TRIBUTÁRIOS, — SERÁ NO MONTANTE DE R\$ 1.217.252,40 (UM MILHÃO, DUZENTOS E DEZESSETE MIL, DUZENTOS E CINQUENTA E DOIS REAIS E QUARENTA CENTAVOS) —, VALOR ESTE CONSIGNADO PELO CONTRIBUINTE EM SUA DIRPF, COMO RESULTADO DAS RECEITAS ADVINDAS DA ATIVIDADE RURAL. E PELAS CIRCUNSTÂNCIAS CONSTATADAS DE GRAVES INCONSISTÊNCIAS DOS DADOS APRESENTADOS, MORMENTE NA FALTA DE CONFECÇÃO DO LIVRO-CAIXA, SERÁ ARBITRADO O LUCRO NA ATIVIDADE RURAL, EM CONSONÂNCIA À LEGISLAÇÃO APLICADA AO CASO, SENDO O VALOR DA BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE APURAÇÃO DO IRPF O PERCENTUAL DE 20% DA RECEITA BRUTA DECLARADA, O QUAL É CONSIDERADO COMO LUCRO LÍQUIDO DA ATIVIDADE, — QUANTIA APURADA DE R\$ 243.450,48.

(...)

CONCLUSÃO DA ANÁLISE DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DO SR. NELSON CAPPELLESSO, REFERENTE AOS MONTANTES QUE RESTARAM SEM COMPROVAÇÃO DAS RESPECTIVAS ORIGENS.

SÍNTESE:

A PRESENTE CONCLUSÃO É ADVINDA DA ANÁLISE DO SEGUNDO DE 2 (DOIS) ITENS CONSTANTES DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL N° 01.1.01.00-2013-02527-6, NO QUAL CONSTA A DETERMINAÇÃO DE APURAÇÃO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA DO CONTRIBUINTE, POR INCOMPATÍVEL COM OS RENDIMENTOS DECLARADOS EM SUA DIRPF DO ANO-CALENDÁRIO 2011, CUJO RESULTADO APURADO ENCONTRA-SE BEM FUNDAMENTADO NO RESPECTIVO AUTO DE INFRAÇÃO PRODUZIDO NO PROCESSO-FISCAL N° 10166.727.534/2015-32, JÁ ALHURES DISSERTADO.

DECISÃO:

ASSIM, PROCLAMA-SE O VALOR DO CRÉDITO APURADO NAS CONTAS CORRENTES DO CONTRIBUINTE, — PARA OS QUAIS NÃO HOUE A COMPROVAÇÃO DE ORIGEM —, NA QUANTIA DE R\$ 1.900.490,42 (UM MILHÃO, NOVECIENTOS MIL, QUATROCENTOS E NOVENTA REAIS E QUARENTA E DOIS CENTAVOS), O QUAL, APÓS A SEGREGAÇÃO POR MÊS DE ENTRADA DOS CRÉDITOS, SERVIRÁ DE BASE MONETÁRIA PARA O CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO.

ASSIM, EM ATENÇÃO ÀS NORMAS DO § 4º DO ART. 44 DA LEI N° 9.430/96, SEGUE CONFECÇÃO DE RELAÇÃO DOS VALORES NÃO COMPROVADOS SEGREGADOS POR

MÊS DE INSCRIÇÃO DOS CRÉDITOS NA FINALIDADE DE VIABILIZAR A APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO:

(...)

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 08-35.244 - 1ª TURMA da DRJ em Fortaleza/CE, a qual julgou procedente o lançamento, conforme Ementa abaixo transcrita (e-fls.1.262/1.320):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011

ATIVIDADE RURAL. CONDOMÍNIO, PARCERIA E ARRENDAMENTO.

Somente se comprovada a situação documentalmente, é que os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

ATIVIDADE RURAL. LIMITE DE 20% SOBRE A RENDA BRUTA.

A opção pelo limite de 20% sobre a receita bruta deve ser exercida por ocasião da entrega da declaração de ajuste anual, no anexo da atividade rural, sendo vedada a sua alteração posterior.

ATIVIDADE RURAL. ESCRITURAÇÃO. DESPESAS E RECEITAS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Por submeter-se a tributação mais benigna, o resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do Ano-calendário de 1996, deverá ser apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade, devidamente comprovados, mediante documentação hábil e idônea.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Não integra o resultado da atividade rural a omissão de rendimentos caracterizada por créditos bancários de origem não comprovada.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

SIGILO BANCÁRIO. EXAME DE EXTRATOS. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. DISPENSABILIDADE.

É lícito ao Fisco, na forma da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os

referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, independentemente de autorização judicial, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

Inexistindo decisão do Supremo Tribunal Federal, estabelecendo efeito vinculante e/ou aplicação erga omnes em relação a julgado que considerou inconstitucional a quebra do sigilo bancário, deve a Autoridade Administrativa, em obediência ao princípio da legalidade, seguir os ditames da legislação vigente.

ÔNUS DA PROVA. PRESUNÇÃO RELATIVA

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta de comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por contas correntes dos sócios em livro caixa é fundamento para lançamento de ofício por omissão de rendimentos tributáveis.

MULTA QUALIFICADA.

A intenção deliberada do contribuinte de ocultar do Fisco a ocorrência dos fatos geradores, caracteriza dolo, de modo a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS.

Falece competência à Autoridade Administrativa para apreciar inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA EM VIGOR. MULTA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE JULGADORA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Não está entre as atribuições da autoridade julgadora na esfera administrativa apreciar as alegações de inconstitucionalidade de norma em vigor, como a que determina a aplicação das multas agravada e qualificada.

POSICIONAMENTOS DE TRIBUNAIS E DE JURISTAS.

A Autoridade Administrativa não tem competência para apreciar alegações de descabimento de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, por motivo de essa matéria ser reservada ao Supremo Tribunal Federal.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL.

A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado com referida decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1.328/1.349), alegando, em apertada síntese, os seguintes pontos:

- a. Nulidade pelo excesso da exação, bem como ausência de motivação para o lançamento e erro na metodologia;
- b. Receitas provenientes da atividade rural por intermédio de condomínio e parceria;
- c. Consideração dos valores decorrentes de transferência de conta da mesma titularidade; repisando às alegações da defesa inaugural, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de primeira instância; e
- d. Impossibilidade de majoração da multa de ofício.

Por fim, o Recorrente pugna que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

Conselheira **Marcelle Rezende Cota**, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez tempestivo e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade.

PRELIMINAR

Nulidade – Ausência de Motivação – Excesso

O recorrente pugna que o lançamento seja decretado nulo pela ausência de motivação para qualificação da multa e excesso da exação.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, **bem como acerca da qualificação da multa**, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa, porque o contribuinte tomou conhecimento do processo administrativo fiscal em sua integralidade, da motivação de fato e de direito dos lançamentos, nesses contidos os documentos que embasaram a autuação fiscal, e, ainda, lhe foi oportunizado o direito de impugnar as exigências, momento em que deve apresentar todos os meios de prova de que dispuser, o que se perfectibilizou por meio da apresentação da impugnação.

Portanto, não há o que se falar em anulação do ato administrativo.

MÉRITO

Dos Depósitos Bancários

O recorrente requer seja declarada a insubsistência da autuação, no que diz respeito a suposta omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada e, principalmente, por não estar evidenciado nos autos que ditos depósitos provocaram expressivos reflexos em sua situação patrimonial e financeira, além de elaborar suposta tabela de transferências de mesma titularidade.

Primeiramente é importante salientar que o recorrente não discute, especificamente, nenhum valor ou depósito considerado pela autoridade fiscal, apenas questionando legislação, não sendo o bastante para reformular a decisão de piso, como passaremos a demonstrar.

Em que pesem as razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude, senão vejamos:

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

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) (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.897).

§ 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 tirada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§ 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 10637, de 30,12,2002).

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presuntivo da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9,430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser "modalidade de arbitramento" - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário e por este Tribunal.

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria foi editada a Súmula de nº 26, com a seguinte redação:

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.

O Recorrente, durante o procedimento fiscal e no contencioso administrativo, não carrou prova que pudesse correlacionar os depósitos bancários com as alegações trazidas.

Repito que a mera alegação sem a juntada de documentação hábil e idônea, não é capaz de comprovar a origem dos depósitos, ou seja, o auditor solicita a comprovação específica de cada depósito, cabendo ao contribuinte contrapor da mesma forma.

Portanto, diante da impossibilidade do contribuinte em comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que ensejaram a referida movimentação financeira, evidencia que a mesma corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos sem origem justificada.

Especificamente quanto ao argumento que foram considerados como base de cálculo as transferências de conta da mesma titularidade, observa-se que o recorrente elabora simples tabela, com valores aleatórios, porém, em nenhum deles, há sequer a indicação de transferências entre contas da mesma titularidade.

Ademais, como dito alhures, o recorrente deveria comprovar que os valores eram oriundos de outras contas de sua titularidade, por exemplo indicando nos extratos a saída de determinada conta para a outra.

Destarte, não tendo sido apresentados argumentos e comprovantes capazes de ilidi-la, é de se manter a omissão de rendimentos tributáveis, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Omissão de Receitas da Atividade Rural

O Recorrente afirma que a atividade rural cujos rendimentos foram objeto do lançamento foi explorada em condomínio com seu genitor NELSON CAPPELLESSO, o que não foi considerado pela autoridade lançadora.

Deve ser observado o disposto na legislação que rege a matéria, art. 13 da Lei nº 8.023, de 1990 e art. 59 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (vigente a época):

Lei nº 8.023, de 1990

Art. 13 - Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

RIR/1999

Art. 59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 13)

Observa-se que a legislação é cristalina ao infirmar ser necessária a comprovação por meio de documentos.

Assim, a primeira exigência, seria comprovar a condição de condomínio através de contrato, documentos e a comprovação de propriedade dos imóveis, Livro Caixa ou pelo menos documento onde as condições da parceria estejam formalmente estabelecidas.

O fato é que, se o sujeito passivo, pessoa física, pretende provar que suas receitas se originam da exploração de condomínio rural, se aproveitando da forma mais benéfica de tributação prevista para esta atividade, deve providenciar a documentação necessária à sua comprovação, e mantê-la à disposição do Fisco federal, sendo inclusive irrelevante que a fiscalização estadual exija o mesmo, ou não.

Os documentos acostados aos autos, não atestam a existência de condomínio no exercício da atividade agrícola, pois não foi apresentada documentação fiscal própria deste tipo de atividade ou escrita contábil individualizada, ainda que simplificada, que confirmem tal situação.

A autoridade fiscal intimou o contribuinte a apresentar o Livro Caixa bem como toda a documentação comprobatória das despesas e receitas escrituradas.

O administrado não logrou apresentar referido livro, conforme atesta o Termo de Verificação às fls. 1.139/1.140:

“(…)15. Em segunda resposta o contribuinte vem aos autos "a destempo", vez que o último dia de prazo para atendimento havia vencido em 10 de março de 2015, — portanto a mais de 60 (sessenta) dias. Em atenção à ampla defesa, prática usual pela Receita Federal, e no intuito da descoberta da verdade real ou ao menos da verossimilhança formal, evitando postergações judiciais possíveis, esta Fiscalização o recebeu para análise. O intimado repete sua condição de exercício exclusivo na atividade rural, igualmente declina sobre a venda dos produtos agrícolas a diferentes compradores, inclusive com entrega de parte a corretores para efetuarem as vendas a Armazéns e outros Cerealistas ou Indústrias, quando não feitas por ele mesmo a essas corporações. De conteúdo para o cumprimento da perquirição este apresentou parte da mesma argumentação sobre o malogro em encontrar seu Livro-caixa, mas apresentando documentação que representaria as receitas e as despesas de custeio e investimento, conforme redação a seguir (fls. 369 a 403):

"06. O Contribuinte informa que não logrou êxito em encontrar o livro-caixa da atividade rural requerido pela Fiscalização. No entanto, para demonstrar e comprovar a exploração dessa atividade naquele ano-calendário, o Contribuinte apresenta planilhas das receitas e despesas daquele exercício, acompanhadas dos respectivos documentos comprobatórios.

(…)

Quanto ao tema “parceria e condomínio”, o manual “*IRPF 2012 – Perguntas e Respostas*” emitido pela RFB, relativo à época dos fatos, esclarece:

CONTRATOS AGRÁRIOS

455 — Como se distinguem os contratos agrários? Os contratos de arrendamento e parceria são basicamente semelhantes no que concerne à natureza jurídica, pois em todos há cessão de uso e gozo de imóvel ou de área rural, parte ou partes dos mesmos, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e facilidades, com o objetivo de neles ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista, a outra pessoa ou ao conjunto familiar, pelo proprietário, posseiro ou pessoa que tenha a livre administração dos bens; porém, diferem substancialmente na forma de remuneração do cedente:

a) no arrendamento ou subarrendamento, o cedente (arrendador ou subarrendador) recebe do arrendatário ou subarrendatário retribuição certa ou aluguel pelo uso dos bens cedidos;

b) na parceria ou subparceria, o cedente (parceiro-outorgante) partilha com o parceiro-outorgado os riscos de caso fortuito e força maior e os frutos, produtos ou lucros havidos, nas proporções estipuladas em contrato. Por outro lado, na propriedade em comum, copropriedade ou condomínio, os proprietários, os

coproprietários ou os condôminos partilham os riscos, frutos ou resultados havidos, na proporção da parte que lhes caiba no total. (Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1966; Parecer Normativo CST nº 90, de 16 de outubro de 1978; Lei nº 11.443, de 5 de janeiro de 2007)

Neste diapasão, concluiu corretamente a fiscalização ao afirmar que o contrato agrário existente entre pai e filho NELSON e LUIZ ANGELO CAPPELLESSO seria de PARCERIA ao invés de CONDOMÍNIO.

No que concerne aos valores oriundos da atividade rural, a apuração do resultado tributável no presente lançamento observou o limite de 20% sobre a receita bruta, nos termos do artigo 5º da Lei nº 8.023/90, lei esta que alterou a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural.

Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Na exploração da atividade rural pelas pessoas físicas, a apuração do resultado tributável poderá ser realizada de duas formas: a) considerar como resultado tributável a diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos; b) opção pelo limite de 20% sobre a receita bruta.

Assim, sobre o resultado da atividade rural omitida (R\$ 1.217.252,40), foi calculado, no ano-calendário de 2011, a título de arbitramento (20%), o valor tributável devido (R\$ 243.450,48).

Portanto, nego provimento ao pleito do recorrente.

Da Multa Qualificada

O recorrente insurge-se quanto a aplicação da multa majorada de 150%, inexistindo fraude ou dolo.

Especificamente quanto à multa qualificada, preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n° 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

No mesmo sentido, especificamente em relação a presunção de omissão de rendimentos, foi editada a Súmula CARF nº 25, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Pois bem. A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária à prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da omissão de rendimentos, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente a sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fls. 1.214):

(...)

DIANTE DAS INFORMAÇÕES INVERÍDICAS APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE E SEU GENITOR, NO SENTIDO DE SUBTRAIR AO FISCO A VERDADE REAL DOS FATOS ENVOLVENDO SUAS ATIVIDADES DIVERSAS, AS QUAIS NÃO SE CONFIRMARAM CONFORME ENFATIZADO PELOS INTIMADOS. SERÁ APLICADA A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA COMO JUSTA RETRIBUIÇÃO (...)

Os fatos constantes no relatório fiscal não são aptos a justificar a conduta prevista no artigo mencionado, uma vez que a autoridade fiscal não correlacionou especificamente a conduta do contribuinte a nenhum dos dispositivos encimados, seja a sonegação, a fraude ou o conluio.

Ora, independentemente do entendimento de cada julgador ou autoridade fazendária a respeito do mérito de aludida demanda, não se pode admitir que o Fisco atribua crime de sonegação fiscal, a partir da qualificação da multa, **em mera suposição ou achismo**, de maneira a motivar sua conclusão, demonstrando a eventual conduta dolosa da contribuinte. Esse procedimento, além de macular o regramento para adoção da multa imposta, representa uma verdadeira preterição do direito de defesa da contribuinte.

No caso em análise, tem-se que a fiscalização se pautou no fato de que o contribuinte não comprovou suas atividades e os valores.

No entanto, a administração tributária já procedeu o lançamento do imposto decorrente da omissão de receita, tendo como fundamento jurídico a constatação de depósitos bancários de origem não comprovada e omissão de receitas da atividade rural, inclusive com o seu arbitramento, haja vista que o contribuinte não logrou justificar a procedência e natureza dos valores recebidos.

Desta forma, o fato de o recorrente não comprovar suas operações e atividades de condomínio, não são motivos, por si só, suficientes para caracterizar a imposição da multa qualificada, tendo em vista que o fisco, de ofício, procedeu o lançamento do imposto devido por

meio do lançamento em questão, nos moldes descritos nas Súmulas CARF nº 14 e 25, citadas acima.

Neste diapasão, pela situação fática demonstrada, não se observa, presente nos autos, materializados os requisitos previstos no art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/94, que define as circunstâncias que qualificam a ocorrência de sonegação/fraude, em decorrência de que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários e do condomínio rural.

Como já frisado, a infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir a conduta dolosa. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito passivo empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro para que fique caracterizada a conduta ilícita

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a para 75%.

Assinado Digitalmente

Marcelle Rezende Cota