



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.729057/2018-92</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.523 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FLAVIO ROGERIO DA SILVA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. SUMULA CARF Nº 2.

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

IRPF. DECADÊNCIA.

O prazo para a autoridade administrativa proceder ao lançamento, no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL.

O resultado da exploração da atividade rural exercida pelas pessoas físicas é apurado mediante escrituração do livro Caixa, com suporte em documentação hábil e idônea, abrangendo as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

ATIVIDADE RURAL. TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DAS RECEITAS.

Por ser beneficiada com tributação favorecida, a efetividade da receita da atividade rural deve ser comprovada. Sem essa comprovação, o tributo deve ser exigido de acordo com a forma de tributação aplicável aos demais rendimentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea,

coincidente em datas e valores, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.

Na hipótese de contas mantidas em conjunto, o montante dos rendimentos omitidos será imputado a cada titular mediante a sua divisão pela quantidade de titulares.

Somente se sujeitam à tributação com base na legislação específica os recursos cuja origem for comprovada, de forma individualizada.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. ANTE A CONSTATAÇÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.**

A multa de ofício prevista na norma tributária se aplica em razão do princípio da legalidade estrita, baliza do Direito Tributário. Constatada a existência da fatos enquadrados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que se ligam ao que estabelece o art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, a qualificação da referida multa deve ser aplicada pela autoridade administrativa.

**MULTA AGRAVADA. CABIMENTO.**

O embaraço à fiscalização causado pelo não atendimento às intimações da fiscalização justifica o agravamento da multa. A prestação de informações, quando requisitada, trata-se de obrigação tributária acessória, imposta pela lei, e não de faculdade atribuída aos contribuintes.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689, DE 2023. REDUÇÃO DO PATAMAR DA PENALIDADE APLICADA.**

O artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN prevê que aplica-se legislação superveniente a fato não definitivamente julgado quando este reduzir o patamar da penalidade prevista. Considerando a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, a multa qualificada e agravada aplicada no patamar de 225% deve ser reduzida ao patamar de 150%.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir o percentual da multa qualificada ao patamar de 100% que, em razão da agravante, deve ser aplicada no patamar de 150%.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sara Maria de Almeida Carneiro Silva** – Presidente

Participaram da reunião os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de autuação que se embasou em dados obtidos na operação Zelotes, compartilhados com a Receita Federal do Brasil mediante decisão judicial, como se depreende do relatório fiscal (fl. 1939-1998).

Após o compartilhamento de informações e realização de diligências, constatou-se a omissão de rendimentos decorrentes de atividade rural arbitrados no percentual de 20% da receita bruta, omissão de rendimentos por depósitos de bancários não comprovados e, em razão da conduta reiterada de sonegação e da vinculação com José Ricardo da Silva, ex-conselheiro do CARF indiciado na operação Zelotes, houve qualificação da multa, que foi também agravada em razão do não atendimento de intimação, nos termos do artigo 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 1996 (aplicada no percentual de 225%).

Ao final, foi lavrado o auto de infração para exigir os tributos apurados sobre os rendimentos omitidos dos anos calendário 2012 a 2014, do qual a parte Recorrente foi cientificada em 26/11/2018 (fl. 2020) (fls. 1999-2017).

A parte Recorrente apresentou impugnação (fls. 2034-2068), que foi julgada improcedente pelo acórdão nº 16-87.097, proferido pela 11ª Turma da DRJ/SPO, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

IRPF. DECADÊNCIA.

O prazo para a autoridade administrativa proceder ao lançamento, no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL.**

O resultado da exploração da atividade rural exercida pelas pessoas físicas é apurado mediante escrituração do livro Caixa, com suporte em documentação hábil e idônea, abrangendo as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

**ATIVIDADE RURAL. TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DAS RECEITAS.**

Por ser beneficiada com tributação favorecida, a efetividade da receita da atividade rural deve ser comprovada. Sem essa comprovação, o tributo deve ser exigido de acordo com a forma de tributação aplicável aos demais rendimentos.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.

Na hipótese de contas mantidas em conjunto, o montante dos rendimentos omitidos será imputado a cada titular mediante a sua divisão pela quantidade de titulares.

Somente se sujeitam à tributação com base na legislação específica os recursos cuja origem for comprovada, de forma individualizada.

**MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. ANTE A CONSTATAÇÃO DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO.**

A multa de ofício prevista na norma tributária se aplica em razão do princípio da legalidade estrita, baliza do Direito Tributário. Constatada a existência da fatos enquadrados nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que se ligam ao que estabelece o art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, a qualificação da referida multa deve ser aplicada pela autoridade administrativa.

**MULTA AGRAVADA. CABIMENTO.**

O embaraço à fiscalização causado pelo não atendimento às intimações da fiscalização justifica o agravamento da multa. A prestação de informações, quando requisitada, trata-se de obrigação tributária acessória, imposta pela lei, e não de faculdade atribuída aos contribuintes.

**MULTA CONFISCATÓRIA.**

A aplicação da multa de ofício decorre de dispositivo legal vigente, sendo defeso ao órgão de julgamento administrativo analisar a sua constitucionalidade, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciário.

**PRECLUSÃO PROBATÓRIA.**

O prazo para apresentação da impugnação é de trinta dias contados da ciência do lançamento. A apresentação extemporânea de novos argumentos e/ou provas por parte do sujeito passivo deve estar fundamentada na força maior ou na superveniência de fato ou direito.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 03/05/2019 (fl. 2101), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 03/06/2019 (fls. 2104-2134), em que defende:

A tempestividade do recurso,

- A decadência pela aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN dos fatos geradores dos anos calendário 2012 e 2013 ou, subsidiariamente, do ano calendário 2012 pela aplicação do artigo 173, inciso I, também do CTN;
- Do cerceamento de defesa pois houve pedido expresso de perícia contábil para evidenciar que não houve conciliação dos valores apurados como oriundos da atividade rural e valores que transitaram pelas contas correntes do contribuinte, o que levaria à revisão dos lançamentos e possível risco de bitributação e violação ao direito constitucional de ampla defesa e contraditório;
- Necessidade de readequação do lançamento para considerar todos os rendimentos omitidos como oriundos de atividade rural pelo princípio do *in dubio pro contribuinte*;
- Inaplicabilidade da multa qualificada, configuração de bis in idem, ausência de crime contra a ordem tributária e aplicação do artigo 112, do CTN e inconstitucionalidade do patamar da multa;

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

**Conhecimento e delimitação da lide**

Conheço parcialmente do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade, mas deixo de conhecer das alegações de inconstitucionalidade pelo óbice previsto na Súmula CARF nº2.

Trata-se de auto de infração lavrado em decorrência de apuração de omissão de rendimentos decorrentes de exploração de atividade rural e de depósitos bancários de origem não identificada.

A Recorrente não apresentou provas sobre a origem dos rendimentos e se defende apenas em matérias de direito, citando jurisprudência e doutrina. Destaco desde já que apenas entendimento vinculantes firmados pelo Poder Judiciário ou Súmulas Administrativas são de reprodução obrigatória no âmbito do CARF, razão pela qual as referências indicadas serão consideradas como reforço argumentativo da tese recursal.

A Recorrente pede a realização de perícia contábil, mas não apresenta nenhum documento ou prova que justifique a sua realização. Ademais, como bem reconheceu a DRJ, cabe à Recorrente apresentar em conjunto com a impugnação todas as provas do direito alegado, nos termos do artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235, de 1972. Por fim, todo pedido de perícia deve ser acompanhado dos quesitos referentes aos exames desejados e qualificação do profissional indicado para a sua realização, nos termos do inciso IV, do mesmo artigo.

Assim, não tendo sido preenchido o requisito legal do pedido de perícia, bem como pela sua desnecessidade no caso em questão pela não apresentação de qualquer documento que necessite expertise técnica para análise, é o caso de indeferir o pedido formulado.

Feito este esclarecimento, a matéria devolvida ao colegiado diz respeito à nulidade por cerceamento do direito de defesa, decadência do lançamento, necessidade de considerar que todo o rendimento omitido seria decorrente de atividade rural pelo princípio *in dubio pro* contribuinte e, por fim, pela inaplicabilidade da multa qualificada.

É o que passo a enfrentar.

### **Nulidades**

Como bem elucida Sônia Accioly no acórdão nº 2202-008.388, os requisitos de validade do lançamento se encontram no artigo 142, do CTN e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam:

#### Código Tributário Nacional

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

As nulidades do lançamento, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, são aquelas atinentes a atos praticados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, como apregoa o artigo 59 a 61:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

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

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade

A Recorrente teve a possibilidade de se defender dos fatos a ela imputados sem qualquer prejuízo, pois teve acesso às acusações e planilhas apresentadas pela fiscalização. Não obstante, ao invés de apresentar sua defesa com documentos comprobatórios, indicando a origem dos recursos e os vícios na apuração da base de cálculo, realizou defesa genérica em que alega a ocorrência de bitributação e pede perícia sem especificar quais documentos e quesitos deveriam ser respondidos, pedido este que foi fundamentadamente indeferido pela DRJ ao reconhecer que a conciliação já havia sido realizada em fase de fiscalização, nos termos abaixo:

Cumprе esclarecer que a realização de perícia só é necessária quando o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso.

(...)

Da leitura do tópico acima colacionado, conclui-se que a autoridade fiscal efetuou a devida conciliação entre os valores lançados para arbitramento dos rendimentos da atividade rural e os créditos existentes nas contas correntes do Impugnante, sendo desnecessária, portanto, a realização de perícias ou diligências. (fls. 2088-2090)

Dessa forma, não há qualquer nulidade no acórdão recorrido, que justificadamente indeferiu o pedido de perícia formulado genericamente pela Recorrente, o que leva à rejeição deste capítulo recursal.

**Mérito**

**Decadência**

A Recorrente alega que houve decadência do lançamento no tocante aos anos calendário 2012 e 2013 pela aplicação do artigo 150, § 4º ou, subsidiariamente, do ano calendário 2012 pela aplicação do artigo 173, inciso I, ambos do CTN.

A DRJ reconheceu que houve dolo da Recorrente conforme imputação contida no relatório fiscal e entendeu pela aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN para a contagem do prazo decadencial e assim conclui:

Desta forma, dado que o lançamento abrange os anos-calendário 2012, 2013 e 2014, sendo, destarte, o ano-calendário 2012 o mais antigo, o prazo para constituição do crédito tributário relativo a este ano findou em 31.12.2018. Isto posto, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 26.11.2018 a decadência do direito não teria ocorrido para este ano-calendário e também, por consequência, para os demais anos-calendários. (fl. 2086)

Veja-se que a contagem de prazo com base no artigo 173, inciso I, cumulada com o 150 § 4º, do CTN se dá considerando a natureza complexiva do fato gerador de imposto de renda. Esse raciocínio é corroborado com a Súmula CARF nº 38, que assim dispõe:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

No tocante ao ano calendário 2012, o marco inicial para contagem do prazo é 01/01/2013, sendo o primeiro dia do exercício subsequente 01/01/2014, o que levou a DRJ a concluir que o prazo final para realização do lançamento seria 31/12/2018 e, conseqüentemente, a ciência em 26/11/2018 teria se dado antes do transcurso do prazo legal.

Dessa forma, é evidente a improcedência deste capítulo recursal.

### **1 Da tributação dos depósitos bancários de origem não identificada**

A questão da tributação dos depósitos bancários de origem não identificada já se encontra bem sedimentada em âmbito administrativo e judicial.

Conforme destacado no acórdão nº 2202-009.936, de Relatoria da Conselheira Sonia Accioly, a questão relativa à tributação dos depósitos bancários possui raízes na década de

1990, em que a Lei nº 8.021, de 1990, previu a possibilidade de se tributar rendimentos presumidamente auferidos pelo contribuinte, nos termos do artigo 6º, abaixo transcrito:

Art. 6º. O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§1º. Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§2º. Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

§3º. Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§4º. No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§5º. O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§6º. Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

Veja-se que seria possível apurar com base em sinais exteriores de riqueza rendimentos omitidos, embora os depósitos bancários consistissem em instrumento para a realização do arbitramento. Apenas em 1997, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, é que os depósitos bancários passaram a ser, em verdade, a evidência da renda presumida, conforme se verifica nos termos abaixo:

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.

Cabe adicionar que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, quando do julgamento do RE 855.649, afetado como Tema de Repercussão Geral nº 842, nos termos da ementa abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. 1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária. 2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que 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. 3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais. 4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos. 5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia. 6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular. 7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

(RE 855649, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 03-05-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-091 DIVULG 12-05-2021 PUBLIC 13-05-2021)

Destaca-se, por oportuno, que a presunção que lastreia este lançamento é relativa e poderia ter sido infirmada pela defesa. Isso, pois a administração, ao se valer de uma presunção relativa, prova um fato (depósito de origem não comprovada) que passa a ter efeitos tributários

(presunção de receita omitida), trata-se de signo da existência do fato jurídico tributário, como ensina Leonardo Sperb de Paola:

As presunções legais relativas oferecem um posto de apoio para o administrador, descrevendo os fatos que, uma vez provados, são considerados, pelo legislador, suficientes para caracterizar a existência de um fato jurídico tributário. Já vimos que, ao contrário do que se dá com as presunções absolutas, o fato mencionado na norma que dispõe sobre a presunção legal relativa não é, ele mesmo, quando configurado, um fato jurídico tributário. Seu valor está em servir como signo da existência do fato jurídico tributário. (PAOLA, Leonardo Sperb. Presunções e ficções no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 112)

Uma vez que se trata de presunção relativa, cria-se uma inversão do ônus probatório, como nos lembra Sonia Accioly com base em Luiz Bulhões Pedreira:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas – JUSTEC-RJ-1979 - pg. 806)

Dessa forma, cabe ao contribuinte refutar a presunção da omissão de rendimentos por meio de documentação hábil e idônea, comprovando que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados na fonte, sob pena de sujeitar os depósitos à tributação.

Sobre a questão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF aprovou a Súmula nº 26, DOU de 22/12/2009, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 26.

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

Veja que todo o arcabouço normativo e jurisprudencial caminha no sentido de exigir do contribuinte a comprovação da origem do rendimento imputado como omitido após a verificação de signo presuntivo de riqueza apurado pela quebra de sigilo bancário.

A Recorrente, neste capítulo recursal, defende que exerce atividade rural e, com base no artigo 112, inciso II, do CTN, deveria haver a requalificação dos depósitos de origem não comprovada para que sejam considerados rendimentos omitidos de atividade rural. Ocorre que a Recorrente não apresenta nenhuma prova acerca da origem dos depósitos, tampouco realiza um cotejo destes para indicar qual depósito seria decorrente de cada atividade.

Ora, sem a comprovação inequívoca de que os rendimentos são decorrentes de exploração de atividade rural, não há como acolher o pedido formulado pela Recorrente que os depósitos imputados como rendimentos omitidos sejam submetidos ao tratamento privilegiado assegurado ao setor rural.

Assim, considerando que na existência de depósitos de origem não identificada cabe ao contribuinte comprovar a origem dos depósitos, sobretudo para gozar do tratamento tributário privilegiado assegurado à exploração de atividade rural – entendimento que decorre tanto de lei, como de Súmula Administrativa –, é evidente a improcedência deste capítulo recursal.

#### **Da aplicação da multa qualificada agravada**

A Recorrente alega que não foi imputada conduta específica que justificaria a aplicação da multa qualificada, além de que não se pode presumir a prática de ilícito, além de que a não apresentação de documentos não levaria ao agravamento da multa.

Primeiro, a rigor multa aplicável no lançamento de ofício é de 75%, mas pode ser qualificada quando houve prática de sonegação, fraude ou conluio, conforme artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, nos termos da redação vigente à data do lançamento, abaixo transcrita:

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.”

(...)

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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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 diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

A DRJ reconheceu que houve detalhamento dos fatos praticados pela Recorrente, que seriam suficientes para ensejar a qualificação da penalidade, e transcreve longo trecho do relatório fiscal para corroborar com sua compreensão. Deste trecho, cabem os seguintes destaques:

Com relação a exploração a atividade rural, constatou-se que é prática usual e reiterada do contribuinte omitir nas declarações de ajuste anual do IRPF — DAA as receitas auferidas e despesas incorridas, e, por conseguinte, o resultado tributável da atividade rural, visto que entregou os Anexos da Atividade Rural dos anos-calendário 2008, 2009, 2010, 2011 e 2013 com informações em branco, tendo se limitado apenas a preencher a ficha de dados e identificação dos imóveis explorados. Já em relação aos anos-calendário 2014 e 2015, o contribuinte sequer entregou as DAA.

Outra prova de que os valores informados a título de receitas e despesas da atividade rural na DAA do ano-calendário 2012 não correspondem à realidade e que foram declarados com o intuito de tentar justificar os recursos movimentados em suas contas bancárias são os valores informados nas DAA por seu irmão José Ricardo da Silva, bem como de sua irmã Eivanice Canário da Silva, os quais tem idêntica participação no resultado da exploração da atividade rural, todavia declararam valores de receitas e despesas totalmente diferentes.

Vê-se claramente que para fins de tributação do Imposto de Renda Pessoa Física na maior parte dos anos o contribuinte informa valores zerados de receitas e despesas da atividade rural, todavia, quando se trata da prestação de informações junto às instituições financeiras, as quais são levadas em consideração para fins de obtenção de empréstimos e financiamentos, normalmente com juros subsidiados, o contribuinte informa valores elevados e muito superiores aos rendimentos efetivamente auferidos com a exploração da atividade rural.

Portanto, não há como justificar que a omissão de rendimentos da atividade rural nas DAA dos anos-calendário 2008, 2009, 2010, 2011 e 2013, a omissão da entrega da DAA do ano calendário 2014, e tão pouco a declaração de valores que não correspondem às efetivas operações realizadas no ano-calendário 2012, não tenham todas elas sido realizadas com a intenção dolosa de suprimir tributos.

O planejamento tributário ilícito realizado pelo contribuinte constitui-se de vários passos, cuidadosamente planejados e arquitetados de modo a produzirem os efeitos pretendidos, qual seja, a inviabilização da cobrança do tributo sonegado e sua responsabilização penal pelos crimes cometidos: o primeiro passo ocorre no momento da realização dos negócios/operações que resultam no recebimento de recursos financeiros através de suas contas bancárias, adotando-se a informalidade, ou seja, os negócios são realizados, todavia sem a emissão da documentação (contratos, notas fiscais, recibos entre outros) exigida pela legislação, com o nítido intuito de dificultar ou impedir que a fiscalização venha descobrir a verdadeira origem e a natureza das operações realizadas; no segundo passo, omite-se os rendimentos recebidos através de suas contas bancárias em suas declarações de Imposto de Renda, suprimindo o pagamento do imposto devido; no terceiro passo, dá saída dos valores recebidos através de suas contas bancárias sem ter como contrapartida o pagamento de despesas ou a aquisição de bens em seu nome — as DAA comprovam isso; no quarto passo, oculta-se da fiscalização os bens, ou se existentes, não os declara nas DAA (neste caso, podemos citar a participação que detém junto a Agropecuária Terrafértil Ltda., omitida nas DAA), evitando, dessa forma, que no futuro tais bens possam vir a responder pelas dívidas tributárias (as dívidas de natureza civil são todas garantidas mediante hipoteca dos imóveis pertencentes a Agropecuária Terrafértil Ltda., conforme consta das matrículas dos imóveis juntados às fls. 806/897); no quinto passo, se eventualmente vier a sofrer alguma fiscalização (nesse caso ocorreu), o contribuinte simplesmente deixa de atender às solicitações de apresentação de documentos e de pedido de esclarecimentos feitos pela autoridade fiscal, justamente para impedir que a autoridade fiscal descubra as verdadeiras origens e natureza dos recursos recebidos via conta bancária e omitidos nas declarações de imposto de renda, forçando a autoridade fiscal a constituir os créditos tributários com base na presunção legal de omissão de rendimentos decorrentes de depósitos de origem não comprovada. Dessa forma, tenta evitar a caracterização da sonegação e da fraude praticada e, principalmente, da sua responsabilização na esfera penal; e, por último, caso constituído o crédito tributário sem qualificação da multa, além de evitar que o ente público consiga cobrar os valores dos tributos dolosamente sonegados, visto não possuir bens em seu nome, também se livra, na esfera penal, dos crimes tributários cometidos.

Tais condutas obviamente buscaram ocultar uma característica essencial dos fatos geradores das obrigações, qual seja, sua natureza, com o intuito (dolo) de impedir o conhecimento dos fatos geradores por parte da autoridade fazendária,

enquadrando-se, então, o comportamento do sujeito passivo nos conceitos contidos nos já reproduzidos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64. (fl. 2095-2096)

Cumprido destacar também que a Recorrente não apresentou documentos à fiscalização quando exigido mesmo após sistematicamente pleitear prorrogação de prazo, ponto que ensejou a aplicação da penalidade agravada, vide trecho abaixo:

No presente caso, a omissão do contribuinte foi grave e ampla, visto que no decorrer do procedimento fiscal não apresentou nenhum documento ou esclarecimento sobre as operações realizadas, apesar de intimado várias vezes. Além de não apresentar nenhum documento ou esclarecimento, apresentou vários pedidos de prorrogação de prazos meramente protelatórios, com o intuito de postergar os trabalhos da fiscalização, dando a falsa aparência de que tinha a intenção de colaborar com a fiscalização. Sendo assim, está perfeitamente justificado o agravamento da multa de ofício, nos termos do § 2º, I, do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (fl. 2091)

Não obstante a regularidade do lançamento da multa qualificada por dolo e agravada pela não entrega de documento exigido pela fiscalização, sobreveio a Lei nº 14.689, de 2023, legislação mais favorável à Recorrente, aplicável neste caso por força do artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN, que alterou a redação do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 e reduziu o patamar da penalidade aplicada.

Após a edição da referida Lei o artigo passou a ter a seguinte redação:

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 majorado 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, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Feito este esclarecimento, considerando que neste caso houve conduta reiterada de sonegação fiscal, entendo que a penalidade aplicada deve ser reduzida de 225% ao patamar de 150%.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e dar parcial provimento para reduzir o percentual total da multa aplicada ao patamar de 100% que, em razão da agravante, deve ser aplicada no patamar de 150%.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Perlatto Moura**