



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13227.720675/2014-70
ACÓRDÃO	2202-011.800 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IVO JÚNIOR CASSOL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. SUMULA CARF Nº 2.

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

NULIDADE.

A nulidade do lançamento somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Comprovado nos autos que o procedimento fiscal foi realizado em estrita observância das normas legais, descabida a arguição de cerceamento do direito de defesa.

MPF. FALTA DE CIÊNCIA EXPRESSA DA REVALIDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 171.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTOS.

Na aquisição de imóvel rural com benfeitorias já existentes, o documento hábil para fins de comprovação do valor a ser apropriado a título de despesas de custeio e investimentos, relativos às benfeitorias adquiridas, é a escritura pública de compra e venda, desde que nela haja distinção entre o valor da terra nua e das benfeitorias.

As despesas de custeio e investimentos da atividade rural, escrituradas em livros próprios, devem ser devidamente comprovadas e sustentadas em documentação hábil e idônea, que identifique o adquirente, o valor e a data da operação. A falta de comprovação do pagamento de despesas de

custeio e investimento da atividade rural dá ensejo à glosa dos respectivos valores.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Com a edição da Lei n.º 9.430/96, a partir de 01/01/1997 passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

CONTRATO DE MÚTUO.

O contrato de mútuo celebrado entre particulares é uma presunção que é restrita aos signatários, não alcançando terceiros, e, por si só, não tem condições absolutas de comprovar a efetividade da operação, devendo estar lastreado por elementos que comprovem a sua existência material.

MULTA QUALIFICADA. SIMPLES APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto as alegações de inconstitucionalidade e o capítulo referente às diferenças de cálculo nas planilhas elaboradas pela fiscalização, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

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

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos até o julgamento da impugnação, transcrevo abaixo o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls.03/12, lavrado pela DRF/Ji-Paraná/RO em 26/09/2014, contra o contribuinte retro identificado, que resultou na cobrança do crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, referente ao exercício financeiro de 2012, no montante de R\$ 5.544.075,38, sendo R\$ 2.327.143,38 de imposto de renda, R\$ 2.736.14,18 de multa proporcional (passível de redução) e R\$ 480.787,82 de juros de mora calculados até setembro de 2014.

O lançamento em foco decorreu da apuração pela autoridade fiscal das infrações “despesa da atividade rural não comprovada”, no montante de R\$ 4.674.435,64, ocorrida nos meses de janeiro (R\$ 1.394.000,00), junho(R\$ 687.611,52), setembro (R\$ 32.226,00), outubro (R\$ 89.695,42), novembro (R\$ 513.370,75) e dezembro (R\$ 1.957.531,95)do ano-calendário de 2011, bem como “depósitos bancários de origem não comprovada”, ocorrida em todos os meses do ano-calendário de 2011, no montante de R\$ 4.803.814,00, tudo segundo consta no item “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” às fls.05/06 – parte integrante do Auto de Infração ora contestado – e no Relatório Fiscal de fls.14/24.

Foi aplicada a multa proporcional de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o imposto de renda apurado referente à infração “despesa da atividade rural não comprovada” e multa proporcional qualificada para 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o imposto de renda apurado referente à infração “depósitos bancários de origem não comprovada”.

Protocolizou-se ainda o processo administrativo nº 13227.720677/2014-69, também em nome do autuado, o qual trata da Representação Fiscal para Fins Penais visto que a autoridade lançadora entendeu ter ficado demonstrada a ocorrência de fatos que configuram, em tese, crime contra a Ordem Tributária, consoante definido pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Em sua peça impugnatória de fls.177/202, instruída com os elementos de fls.203/395, o contribuinte contesta o lançamento efetuado, argumentando, em

apertada síntese, que: Do Termo de Início de Fiscalização: 1) “No dia 06 de janeiro de 2014, o auditor autuante deu início à ação fiscal, apresentando, por via postal, o Termo de Início de Fiscalização”; 2) “O aludido termo confundiu-se, em seu teor, com uma mera intimação administrativa para apresentar livros e extratos bancários, não delimitando claramente os contornos de uma ação fiscal”; Da Documentação Apresentada no Termo de Início de Procedimento Fiscal: “Na apresentação da resposta à primeira intimação, ao apresentar os documentos solicitados, o Fisco alega que tais documentos faz menção apenas as Fazendas Maravilha e Bacurizal, mas na DIRPF é apresentado atividade rural pela Fazenda Mequéns”;

3) “Por este motivo solicita a apresentação de seu Livro Caixa, bem como toda documentação inerente a mesma, e solicita ainda a apresentação de documentos das demais fazendas”; 4) Tendo o fiscalizado justificado que “a Fazenda Mequéns não realiza escrituração em separado” findou-se a indagação fiscal; Da Enxurrada de Intimações e Termos Fiscais: 5) “Notório a enxurrada de termos e intimações em que o sujeito passivo da presente fiscalização foi submetido, incansavelmente, pelo Fisco, que, a qualquer custo, buscou alguma norma de direito lesionada a fim de ver o Impugnante punido, de forma equivocada, o que ficará comprovado com robusta prova que será juntada na presente impugnação”; Sobre o Tempo de Execução do Mandado: 6) O MPF-F foi iniciado em 20/11/2013 e deveria ter findado em 20/03/2014, “podendo ser prorrogado a critério da autoridade emitente; contudo, o procedimento fiscal certamente foi prorrogado sem dar ciência alguma ao impugnante”; 7) “Houve ausência de comunicado ao impugnante de que houve renovação do Mandado de Procedimento Fiscal, prejudicando o direito ao contraditório e a ampla defesa preconizado pelo artigo 5º da Constituição Federal, inciso LV”; Sobre a Desnecessidade de 02 Termos de Início de Fiscalização: 8) “O primeiro ao Sr. Ivo Júnior Cassol e outro para a Sra. Juliana Mezzomo Cassol Malheiros no dia 06/05/2014, para que relacionasse as contas que possuía no ano de 2011 junto ao Sr. Ivo Júnior Cassol, sendo desnecessária tal lavratura do Termo de Início de Fiscalização pois o Sr. Ivo Júnior Cassol esclareceu tudo em documentos apresentados por ele, que foram reiterados por ela”; Sobre as prorrogações do MPF: 9) “Durante todo o procedimento fiscal, diversos atos de ofício foram praticados sem que nenhum Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF tenha sido fornecido ao impugnante”; 10) “O impugnante protesta pela nulidade de todo o procedimento fiscal, por essas e outras falhas insanáveis aqui demonstradas”; 11) O artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972, em seu parágrafo 2º, determina que a Fiscalização não pode permanecer indefinidamente sem praticar nenhum ato de ofício junto ao fiscalizado; Do Princípio da Verdade Material e da Igualdade: 12) “Para a regularidade de desenvolvimento do processo administrativo e justiça das decisões é essencial o bom emprego dos princípios jurídicos sobre ele incidentes e, por isso, roga o impugnante que se leve em consideração o significado, a importância, os objetivos e as decorrências de ordem prática dos princípios acima invocados”; Sobre o Auto de Infração:

13) “Nada foi encontrado que desabonasse sua conduta fiscal. Nenhuma receita omitida, nenhuma venda sem nota fiscal, nenhum pagamento sem comprovação, assim como nenhum lançamento em seus extratos bancários sem a devida origem”; MÉRITO: Das Despesas da Atividade Rural Não Comprovadas: 14) “Foi apresentado no dia 08/08/2014 todos os comprovantes hábeis e idôneos que comprovam as despesas da atividade rural; contudo, serão reiteradamente apresentados tais documentos na presente impugnação, a fim de sanar quaisquer dúvidas quanto à pessoa do impugnante”; Dos Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada: 15) “Segundo o Fisco, apenas nas contas/correntes de nº 9754-3 e 38135-7 não fora acatado a origem apresentada pelo impugnante, bem como os recibos bancários de depósitos em dinheiro”; 16) O contribuinte já justificou ao Fisco que “tais valores são oriundos de contratos de mútuo com as empresas em que é sócio, como também empréstimos com o Sr.

Ivo Narciso Cassol, apresentando assim vários contratos de mútuo”; 17) “De fato, o impugnante deve em parte tais empréstimos oriundos do contrato de mútuo, haja vista que o fato de ainda não ter havido a devolução do numerário não descaracteriza a natureza do mútuo pois o contrato ainda permanece vigente”; 18) “Tais valores mencionados pelo Fisco tem, sim, origem lícita e comprovada, qual seja, de contratos de mútuos com a empresa Rondo Motos, Cassol Centrais Elétricas e Hidrossol, bem como com o Sr. Ivo Narciso Cassol, todos os lançamentos lastreados em transferências bancárias ou cheques nominais”; Da Alegação de Falta de Assinatura das Testemunhas: 19) “Conforme já mencionado (artigo 221 do novo Código Civil), não se exige as assinaturas de testemunhas nos contratos, entende-se hoje é que os contratos assinados simplesmente pelas partes contratantes é que basta para que o instrumento seja juridicamente válido e com força de executividade, até porque não existem terceiros interessados, cujo contrato de mútuo só interessa aos contratantes, o que fomenta ainda mais a presente tese”; Da Alegação de Falta de Reconhecimento de Firma: 20) Como regra geral, não há no ordenamento jurídico civil pátrio norma ou lei impondo o reconhecimento de firmas no que tange aos contratos; 21) “A obrigatoriedade de reconhecimento de firma se imputará àqueles que fundarem dúvidas quanto a autenticidade da assinatura, e somente quando se fundar em hipótese de dúvida, ou seja, a exigência de reconhecimento de firma é posterior ao fato, isto é, dúvida somente quando esta se manifestar, daí então haverá a necessidade de reconhecimento”; Da Devolução Efetiva do Numerário dos Contratos de Mútuo: 22) Hidrossol: Na conta/corrente nº 9754-3 os depósitos questionados pelo Fisco “tem valores de contrato de mútuo com a empresa Hidrossol Centrais Elétricas, tendo toda a origem comprovada, conforme tabela a seguir” visto que “esses valores permanecem como créditos a receber na contabilidade da mutuante”; 23) Rondo Motos: Os contratos de mútuo entre o impugnante e a empresa Rondo Motos Ltda também possui total lícitude, “conforme pode ser comprovado em anexo, cópias do Livro Diário da empresa mutuante, não se recaiando em nenhum momento em depósitos de origem não comprovada”, conforme tabela a seguir transcrita; 24) No decorrer do ano-calendário de 2011 houve amortizações

parciais dos valores, “conforme tabelas, recibos e comprovantes de pagamento abaixo discriminados”; Dos Contratos de Mútuo: 25) “O Fisco intimou o impugnante a apresentar comprovantes de devolução dos valores referentes ao contrato de mútuo sem especificar se os valores eram os efetivamente pagos no ano-calendário de 2011 ou se seriam também os comprovantes efetivamente pagos em anos anteriores”; 26) “Os mútuos com as empresas Cassol Centrais Elétricas e Rondo Motos Ltda foram totalmente quitados. O mutuário, de fato, ainda deve os valores relacionados ao contrato de mútuo com Ivo Narciso Cassol, constante da conta/corrente no montante de R\$ 91.000,00, haja vista estar em vigor o contrato, bem como os empréstimos contraídos junto a empresa Hidrossol Centrais Elétricas”;

Das Multas de Ofício de 75% e 150% e dos Juros de Mora: 27) “Haja vista que os valores foram devidamente demonstrados, resta insubsistente a cobrança de multas e juros”; 28) “Insista-se, ainda, que só caberia ao contribuinte o percentual de 150% caso o mesmo houvesse se negado ou causado embaraço ao processo fiscal ou fraude, o que não houve nº caso em tela, o contribuinte atendeu todas as intimações e diligências dentro do prazo estipulado”; Do Numerário Cobrado: 30) “O impugnante devolveu efetivamente todos os valores devidos à Rondo Motos e Cassol Centrais Elétricas, permanecendo desta forma um saldo devedor aos demais mutuantes Hidrossol e Sr. Ivo Narciso Cassol, os valores de R\$ 1.745.160,00 e R\$ 91.000,00 respectivamente”; Sobre o Termo de Encerramento: 31) “Ao fim dos trabalhos, quando se esperava a produção de elementos que correspondessem à verdade dos fatos ocorridos durante o procedimento fiscal, o auditor fez inserir elementos inexatos em seu Termo de Encerramento, impossibilitando o pleno exercício de direito de defesa”. (fls. 444-446)

Sobreveio o acórdão nº 09-60.596, proferido pela 4ª Turma da DRJ/JFA (fls. 442-465), que entendeu pela procedência parcial da impugnação, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

INCONSTITUCIONALIDADE DE ATOS LEGAIS. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS.

Os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de apreciar matéria de ordem constitucional, por extrapolar os limites de sua competência.

NULIDADE.

A nulidade do lançamento somente se configura na ocorrência das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Comprovado nos autos que o procedimento fiscal foi realizado em estrita observância das normas legais, descabida a arguição de cerceamento do direito de defesa.

MPF. FALTA DE CIÊNCIA EXPRESSA DA REVALIDAÇÃO.

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, e alterações posteriores, é mero instrumento de controle administrativogerencial. A falta da entrega ao contribuinte de Demonstrativos de Prorrogação do MPF/TDPF, quando tais dados estão disponíveis na Internet, não causa a nulidade do lançamento do crédito tributário.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTOS.

Na aquisição de imóvel rural com benfeitorias já existentes, o documento hábil para fins de comprovação do valor a ser apropriado a título de despesas de custeio e investimentos, relativos às benfeitorias adquiridas, é a escritura pública de compra e venda, desde que nela haja distinção entre o valor da terra nua e das benfeitorias.

As despesas de custeio e investimentos da atividade rural, escrituradas em livros próprios, devem ser devidamente comprovadas e sustentadas em documentação hábil e idônea, que identifique o adquirente, o valor e a data da operação. A falta de comprovação do pagamento de despesas de custeio e investimento da atividade rural dá ensejo à glosa dos respectivos valores.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Com a edição da Lei n.º 9.430/96, a partir de 01/01/1997 passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, regularmente intimada, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

CONTRATO DE MÚTUO.

O contrato de mútuo celebrado entre particulares é uma presunção que é restrita aos signatários, não alcançando terceiros, e, por si só, não tem condições absolutas de comprovar a efetividade da operação, devendo estar lastreado por elementos que comprovem a sua existência material.

INFRAÇÕES E PENALIDADES. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Estando devidamente configurado o evidente intuito doloso por parte do contribuinte, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, mantém-se a aplicação da multa qualificada de 150%.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte (fl. 442-443)

Cumpre destacar que a parcial procedência se deu pelo reconhecimento de que a glosa com relação à despesa de serviço notarial e registro necessárias para o exercício da atividade rural deveria ser revertida pela comprovação apresentada, nos termos abaixo:

20) Glosa do valor de R\$ 5.520,00 referente a pagamento em 13/12/2011, conforme recibo, a ÚNICO SERVIÇO NOTARIAL E DE REGISTRO, por registro de cédula, certidões e selos de fiscalização.

Documento: Recibo e Comprovante de Depósito em Conta/Corrente, emitidos em 13/12/2011, apensados a fls.273.

O recibo em foco, corroborado pelo Comprovante de Depósito em Conta/Corrente expedido pelo Banco do Brasil S/A, efetuado neste mesmo valor, nesta mesma data, à notária emitente do referido recibo, comprova a realização da despesa questionada pelo Fisco.

(...)

Considero, portanto, após toda a análise acima explicitada, que deverá ser excluída do valor apontado pela autoridade lançadora para a infração em epígrafe somente a importância de R\$ 5.520,00, à qual corresponde a parcela do imposto de renda pessoa física no valor de R\$ 1.518,00. (fl. 456)

Ao final, constou do acórdão:

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares argüidas pela impugnante e, no mérito, considerar procedente em parte a impugnação apresentada contra o lançamento formalizado pelo Auto de Infração de fls.03/08, para:

a) eximir o contribuinte acima identificado do pagamento da parcela do imposto de renda suplementar, no valor de R\$ 1.518,00, referente à infração “despesa da atividade rural não comprovada”, bem como dos acréscimos legais pertinentes.

b) exigir de Ivo Júnior Cassol, CPF 687.246.082-20, o pagamento da parcela do imposto de renda suplementar, no valor de R\$ 1.004.576,53 (um milhão quatro mil quinhentos setenta e seis reais e cinquenta e três centavos), referente à infração “despesa da atividade rural não comprovada”, sujeita a multa de ofício de 75% (passível de redução) e aos juros de mora devidos na data do efetivo recolhimento.

c) exigir de Ivo Júnior Cassol, CPF 687.246.082-20, o pagamento da parcela do imposto de renda suplementar, no valor de R\$ 1.321.048,85 (um milhão trezentos vinte e um mil quarenta e oito reais e oitenta e cinco centavos), referente à infração “depósitos bancários de origem não comprovada”, sujeita a multa de

ofício qualificada de 150%(passível de redução) e aos juros de mora devidos na data do efetivo recolhimento. (fl. 443)

Cientificada em 19/08/2016 (fl. 472), a parte Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 16/09/2016 (fls. 474-502) em que:

- Alega que houve cerceamento de direito de defesa por vícios ocorridos em sede de ação fiscal;
- Alega que comprovou as despesas pela apresentação de Livro Caixa;
- Invoca os princípios da verdade material e igualdade para afirmar que os mútuos realizados com a empresa Rondo Motos, Cassol Centrais Elétricas e Hidrosol, bem como os realizados com o Sr. Ivo Narciso Cassol devem ser considerados, o que está comprovado por meio de contratos com transferências bancárias ou cheque nominativos entre mutuário e mutuante;
- Alega que é irrelevante que os contratos possuam firma reconhecida ou autenticação, pois não há dúvida com relação à pactuação;
- Afirma que os valores indicados pela planilha da fiscalização estão sendo lançados em patamar maior do que o inicialmente acusado, de modo que há uma diferença de R\$ 266.255,41 (fl. 500) que deveria ser excluída em conjunto com os valores devolvidos a título de mútuo naquele ano calendário;
- Alega que não há motivo para que seja lançada multa de 75%, quando menos, que seja desqualificada a penalidade dado que não há imputação de dolo ou fraude com relação aos depósitos omitidos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, mas existem matérias que não foram deduzidas em sede de impugnação que são trazidas em sede de Recurso Voluntário, a saber uma diferença

de R\$ 266.255,41 relativa a uma suposta reconstrução das planilhas da fiscalização que teria sido realizada pela Recorrente.

Esse ponto pode ser facilmente verificado pela constatação de que o Recurso Voluntário é muito similar à impugnação e que, no capítulo “Do numerário cobrado” (fls. 200-201) alega que não houve valor sem origem comprovada e que deveriam ser excluídos os valores de mútuo, embora no capítulo de mesmo título do Recurso Voluntário apresenta um “demonstrativo dos valores reais que supostamente não foram devolvidos ao mutuante alegados pelo Fisco” alegue que “não se sabe ao certo como o Fisco chegou a tal valor”, de modo que haveria a tal diferença de R\$ 266.255,41.

Destaco que essa divergência de base não foi fundamento impugnado e, para além disso, a Recorrente não demonstrou o motivo pelo qual o cálculo da fiscalização seria insubsistente, não bastando a simples alegação para que fosse conhecido tal argumento de forma extemporânea, razão pela qual não conheço das alegações com relação às diferenças de cálculo nas planilhas elaboradas pela fiscalização.

Assim, tenho que a lide devolvida ao colegiado diz respeito à existência de nulidade em sede de ação fiscal e, no mérito, com relação à comprovação de que a origem dos depósitos decorreria de mútuos realizados entre a Recorrente de pessoas físicas e jurídicas, com relação à incidência de multa de ofício e juros de mora.

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 conterà 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 consequência.

§ 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

Ademais, cumpre destacar que a jurisprudência vinculante do CARF caminhou no sentido de que eventuais irregularidades ocorridas em sede de ação fiscal não maculam o lançamento do crédito tributário, como reza a Súmula CARF nº 171:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Dessa forma, considerando que tal enunciado é vinculante e que todo o fundamento da insurgência da Recorrente no tocante à nulidade reportam a questões ocorridas em sede de ação fiscal, entendo pela rejeição da nulidade e passo ao enfrentamento do mérito.

Mérito

Da tributação dos depósitos bancários de origem não identificada e da comprovação de despesas rurais

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. 6.º. 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.

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

§2.º. 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.

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

§4.º. 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.

§5.º. 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.

§6.º. 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.

Também é válido mencionar que a mera identificação do depositante não é suficiente para afastar a presunção contida no artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996, nos termos da redação abaixo:

Súmula CARF nº 239

Para elidir a presunção contida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, não é suficiente a identificação do depositante.

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 com base em depósitos de origem não identificada.

Ademais, no exercício de sua atividade a Recorrente pode incorrer em gastos necessários que, quando comprovados e escriturados de forma idônea, podem ser deduzidos da

base de cálculo do imposto de renda devido, nos termos do artigos 60, §1º e 62, do então vigente RIR/99, abaixo transcritos:

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 9.250/1995, 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 9.250/1995, art. 18, § 1º).

(...)

Art. 62 - Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023/1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º - As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º - Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com:

§ 3º - As despesas relativas às aquisições a prazo somente serão consideradas no mês do pagamento de cada parcela

Feito este breve esclarecimento, são duas vertentes de análise, qual sejam as despesas da atividade rural que não teriam sido comprovadas e os depósitos de origem não comprovada.

Sobre o primeiro ponto, a alegação trazida em sede de impugnação e repetida em Recurso Voluntário é bem sucinta, dado que apenas alega que apresentou os documentos comprobatórios e Livro Caixa relativos à fazenda Mequens, que não teriam sido aceitos por se referir a outras fazendas.

A DRJ, ao enfrentar este argumento da Recorrente, foi muito além do que a impugnação versou e analisou rubrica a rubrica glosada, justificando o motivo da manutenção da glosa. Mesmo sem a Recorrente ter realizado um cotejo acerca das despesas que estariam comprovadas em sua defesa, a DRJ teve a clareza de apurar que houve pagamento de serviço notarial e de registro, ponto que ensejou na comprovação da referida despesa e, com isso, a reversão da glosa realizada a este título.

Com relação às demais despesas, a Recorrente não logrou êxito em comprovar os motivos pelos quais o cotejo pormenorizado realizado pela DRJ às fls. 453-456 não mereceria fé, razão pela qual entendo pela manutenção do lançamento neste particular.

Por fim, com relação aos depósitos de origem não comprovada que alegadamente seriam mútuos, a fiscalização esclareceu que os contratos apresentados pela Recorrente seriam privados por não terem sido averbados em cartório e não conterem a assinatura de testemunhas, além de que seriam necessárias provas mais robustas acerca da realização do negócio jurídico, ponto que não foi suprido com a documentação apresentada pela Recorrente, nos termos abaixo:

Os Contratos de Mútuo em comento estão apensados, mediante cópias autenticadas, às fls.277 (Mutuante: Ivo Narciso Cassol); às fls.287, fls.288, fls.289, fls.290, fls.291, fls.298, fls.302, fls.304, fls.306, fls.310, fls.314, fls.316, fls.320 e fls.321 (Mutuante:

Rondo Motos Ltda); às fls.337, fls.340, fls.342, fls.347, fls.350, fls.352, fls.354, fls.356, fls.358(Mutuante: Hidrossol Hidroelétricas Cassol Ltda); às fls.377, fls.380 e fls.395 (Mutuante:

Cassol Centrais Elétricas Ltda).

Da análise dos documentos supracitados, constato que efetivamente, conforme já mencionado pela autoridade fiscal, não há nenhuma assinatura no campo reservado a “1ª e 2ª Testemunhas” e não consta a autenticação das assinaturas apostas pelo mutuário, ora impugnante, e pelos respectivos representantes legais dos mutuantes.

Ainda que se acatasse a argumentação passiva, o fato é que, nos documentos em pauta não consta o registro em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, tratando-se efetivamente de documentos de cunho particular.

Cumpre ressaltar que documentos particulares, no contorno jurídico, dão notícias apenas dos fatos e da forma como esses possivelmente teriam ocorrido, mas não fazem prova da efetividade de sua ocorrência (CPC, art. 368), presumem-se verdadeiros apenas em relação aos signatários (Código Civil, art. 219) e valem somente entre as partes neles consignadas, não em relação a terceiros, estranhos ao ato (Código Civil, art. 221).

(...)

Portanto, não tendo sido cumpridas as formalidades legais necessárias, ficou evidente sua característica de documento particular e comprometido seu valor probatório perante a Receita Federal.

Afirma o impugnante que nos depósitos questionados pelo Fisco “tem valores de contrato de mútuo com a empresa Hidrossol Centrais Elétricas, tendo toda a origem comprovada”, visto que “esses valores permanecem como créditos a receber na contabilidade da mutuante” e que os contratos de mútuo entre o

impugnante e a empresa Rondo Motos Ltda também possui total licitude, “conforme pode ser comprovado em anexo, cópias do Livro Diário da empresa mutuante, não se recaindo em nenhum momento em depósitos de origem não comprovada” e apresenta as respectivas tabelas, a fls.193, a seguir reproduzidas:

(...)

Esclarece, ainda, que “os mútuos com as empresas Cassol Centrais Elétricas e Rondo Motos Ltda foram totalmente quitados. O mutuário, de fato, ainda deve os valores relacionados ao contrato de mútuo com Ivo Narciso Cassol, constante da conta/corrente no montante de R\$ 91.000,00, haja vista estar em vigor o contrato, bem como os empréstimos contraídos junto a empresa Hidrossol Centrais Elétricas”.

Os lançamentos contábeis efetuados nos livros “Razão” e “Diário” da empresa Hidrossol Centrais Elétricas, cópias apensadas às fls.323/325 e fls.326/334 respectivamente, e nos livros “Razão” e “Diário” da empresa Cassol Centrais Elétricas Ltda, cópias apensadas às fls.361/364 e fls.365/370 respectivamente, referentes ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011, não comprovam, por si mesmos, a veracidade dos fatos descritos e lançados na escrituração. Há a obrigatoriedade da comprovação documental das operações registradas, os lançamentos contábeis não constituem meio de prova sem a apresentação dos documentos que os lastrearam.

Por fim, o impugnante argumenta que, no decorrer do ano-calendário de 2011, houve amortizações parciais dos valores, conforme recibos e comprovantes de pagamento apresentados (doc.fls.278/286, 292/293, 295/296, 299/300, 307/308, 311/312 e 318).

Os “comprovantes de depósitos em conta/corrente em dinheiro” de fls.278/280 apontam o próprio impugnante como depositante e como beneficiário do depósito e os elementos de fls.281/284 referem-se à escrituração contábil digital da empresa Rondo Motos Ltda.

O “comprovante de depósitos em conta/corrente em dinheiro” de fls.286(R\$ 814.000,000), efetuado em 29/12/2011, tendo como beneficiária Rondo Motos Ltda, não estabelece uma correlação direta entre o valor depositado pelo contribuinte e o valor de algum dos depósitos questionados pelo Fisco. A importância em questão, segundo recibo de fls.285, seria relativa ao pagamento do somatório de diversos valores de “contrato de mútuos” por ele devidos à referida pessoa jurídica. Cumpre registrar que o recibo em foco carece da confiabilidade necessária para vincular esta importância aos depósitos bancários apontados pela autoridade fiscal, não contém sequer o nome, CPF e função administrativa da pessoa que emitiu e rubricou o documento.

Quanto aos “comprovantes de depósitos em conta/corrente em dinheiro” de fls.293 (R\$ 68.200,00), fls.296 (R\$ 68.700,00), fls.300 (R\$ 550.000,00), fls.308 (R\$ 350.000,00), fls.312 (R\$ 600.000,00) e fls.318 (R\$ 500.000,00) referem-se a

transações bancárias efetuadas no ano-calendário de 2014, posterior ao ano-calendário sob análise (2011), e após o contribuinte ter sido submetido à ação fiscal que originou o lançamento em tela.

Feitos estes esclarecimentos, sobretudo considerando a situação entre partes relacionadas, entendo que não houve comprovação inequívoca de que os valores omitidos teriam sido oriundos de contratos de mútuo válidos, sobretudo por não existir uma comprovação individualizada dos pagamentos, além de que parte destes se deram em data posterior ao início da ação fiscal, ou seja, quando não havia mais espontaneidade.

Dessa forma, entendo que o desfecho adotado pela DRJ neste tópico não merece reparos, o que leva à rejeição deste capítulo recursal.

Da qualificação da penalidade

A Recorrente alega que a multa aplicada deve ser de 75%, dado que esta tentou comprovar a regularidade de sua situação e não agiu com dolo ou fraude.

A fiscalização, neste particular, foi extremamente sucinta e alega que, pelo não recolhimento implicar em tese em sonegação, a multa deve ser duplicada, nos termos abaixo:

Já para o caso de omissão de apresentação dos rendimentos cuja origem não fora comprovada na DIRPF, tais atos configuram, em tese, o crime de sonegação previsto no Art. 71 da Lei 4.502/64, e portanto, a multa deverá ser duplicada, conforme determinação do § 1º do inc. I do art. 44 da Lei 9.430/96.

Inclusive, da análise do Relatório Fiscal às fls. 14-25, evidencia-se que a conduta imputada à Recorrente foi de não ter sido comprovada a origem dos rendimentos, não tendo sido descrita nenhuma conduta que poderia se confundir com o enquadramento nas condutas típicas de dolo, fraude ou simulação.

Assim, tenho que este entendimento conflita com o racional da Súmula CARF nº 14, abaixo reproduzida:

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.

A literalidade do comando sumular implica na desqualificação da multa de ofício com relação aos rendimentos omitidos, que deve ser aplicada no importe de 75%.

Ocorre que a multa e juros decorrem de disposição legal e não podem ser afastados, pedido da Recorrente que não encontra base legal.

Com isso, entendo pela parcial procedência deste capítulo recursal para que seja desqualificada a multa qualificada para que seja aplicada no patamar de 75%.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, com exceção das alegações de inconstitucionalidade, com relação ao capítulo referente às diferenças de cálculo nas planilhas elaboradas pela fiscalização e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para desqualificar a multa de ofício, que deve ser aplicada no patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura