



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10865.720328/2013-52
ACÓRDÃO	2101-003.785 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MURILO BERBERT AVIGO FELIX
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTOS.

As despesas que se autoriza excluir das receitas para apuração do resultado tributável da atividade rural, além de necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devem estar devidamente escrituradas em Livro Caixa e comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva. Quando a atribuição do ônus da prova é do Fisco, tal fato não o impede de efetuar o lançamento de ofício com base nos elementos de que dispuser, quando o contribuinte, obrigado a prestar declaração ou intimado a informar sobre fatos de interesse fiscal de que tenha ou deva ter conhecimento, se omite, recusa-se a fazê-lo, ou o faz insatisfatoriamente.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. VALORES DECLARADOS A TÍTULO DE RECEBIMENTO DE LUCRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA E DO EFETIVO RECEBIMENTO.

Na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, somente cabe a consideração de valores de lucros recebidos em espécie de pessoa jurídica, como origem, caso reste comprovada sua efetiva existência no patrimônio dessa pessoa jurídica, na forma de disponibilidades, e a sua efetiva entrega ao beneficiário.

MÚTUO. COMPROVAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A alegação de existência de contrato de mútuo, ainda que formalmente constituído ou reconhecido em declarações de imposto de renda, não é suficiente, por si só, para justificar valores indicados como origem de recursos. É indispensável a comprovação do efetivo ingresso dos valores no patrimônio do contribuinte, mediante demonstração do correspondente fluxo financeiro, inclusive quanto à forma de recebimento, devolução ou quitação. Em autuações fundadas em acréscimo patrimonial a descoberto, somente podem ser admitidos como origens os valores cuja efetiva disponibilidade econômica ou jurídica esteja comprovada por elementos idôneos.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964. Não demonstrada a existência de dolo pela fiscalização, descabe a qualificação da multa, pelo que se reduz o seu percentual de 150% para 75%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Júnior – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fofano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral) Heitor de Souza Lima Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MURILO BERBERT AVIGO FELIX (e-fls. 1862/1882) em face do Acórdão nº 03-77.895 (e-fls.1833/1846) da 3ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, que julgou procedente em parte a impugnação, com a redução do valor do imposto devido de R\$ 870.379,88 para R\$465.518,87, a ser acrescido de multa de ofício de 150% e juros moratórios.

O Termo de Constatação Fiscal foi lavrado no âmbito de auditoria fiscal instaurada por determinação da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP, motivada por ofício do Ministério Público do Estado de São Paulo (GAECO), tendo como objeto a fiscalização do Imposto de Renda da Pessoa Física do contribuinte Murilo Félix da Silva, relativamente aos anos-calendário de 2007 a 2010, com foco em atividade rural, variação patrimonial e sinais exteriores de riqueza.

O contribuinte foi regularmente cientificado do início da ação fiscal e reiteradamente intimado a apresentar documentação comprobatória das informações prestadas em suas Declarações de Ajuste Anual. Em resposta, limitou-se a alegar que os documentos teriam sido apreendidos pelo Ministério Público Estadual, pleiteando prorrogações de prazo. Todavia, a fiscalização registrou que as declarações analisadas foram transmitidas em data posterior à suposta apreensão e que, posteriormente, o próprio contribuinte informou a devolução da documentação pelo Ministério Público, sem, contudo, apresentar os documentos solicitados.

Diante da ausência de comprovação documental, especialmente quanto às receitas declaradas de atividade rural, inclusive sem apresentação de Livro Caixa, a fiscalização elaborou Demonstrativos de Variação Patrimonial e Fluxo Financeiro mensal, apontando dispêndios superiores às origens de recursos nos exercícios fiscalizados, caracterizando acréscimo patrimonial a descoberto e consequente omissão de rendimentos.

Na apuração, foram desconsiderados valores declarados como recursos sem lastro documental idôneo, sendo utilizados como base os dados constantes das últimas DIRPF transmitidas antes do início da fiscalização.

Mesmo após novas intimações e concessão de prazos adicionais, o contribuinte manteve postura considerada protelatória, apresentando alegações genéricas sem documentação hábil. A fiscalização promoveu ajustes pontuais nos fluxos financeiros, inclusive excluindo operação imobiliária não confirmada em cartório, mas manteve a conclusão quanto à existência de acréscimo patrimonial não justificado.

Com fundamento no Código Tributário Nacional, na Lei nº 7.713/1988 e no Regulamento do Imposto de Renda, foi caracterizada a infração por acréscimo patrimonial a descoberto. Em razão da conduta reiterada de informar origens de recursos sem comprovação documental suficiente nas declarações de imposto de renda, a autoridade fiscal entendeu configurado o dolo, aplicando multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, em combinação com os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Por fim, em razão da natureza das irregularidades apuradas, a fiscalização consignou a necessidade de encaminhamento de Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público, por indícios de crime contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990.

Foi lavrado o correspondente Auto de Infração para cobrança do crédito tributário no valor total de R\$ 2.442.682,30.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou Impugnação conforme resumo realizado pela decisão de piso:

Afirma ser produtor rural além de sócio da empresa FELIX Comércio de Mudas de Plantas Ltda, CNPJ 51.409.704/0001-53, e seus rendimentos decorrem dessas atividades.

Observa ter apresentado cópias das notas fiscais comprovando as receitas decorrentes da atividade rural, bem como os livros caixa relativos aos anos-calendário do período fiscalizado. Essas receitas da atividade rural estariam devidamente declaradas e tributadas sob a opção de arbitramento, mas essas receitas não teriam sido levadas em consideração pelo autuante na elaboração dos demonstrativos de receitas e despesas em que teria apurado acréscimo patrimonial a descoberto.

Entende que a Fiscalização não poderia deixar de levar em consideração as receitas da atividade rural, uma vez que estariam comprovadas nos autos por meio de notas fiscais e livro caixa, além de devidamente declaradas. Ainda que a Fiscalização considerasse a escrituração deficiente ou mesmo se não houvesse escrituração, as receitas deveriam ser levadas em consideração e daria direito ao autuante de realizar arbitramento da base de cálculo e jamais desconsiderar 100% das receitas.

Sustenta que o erro na determinação da base de cálculo do imposto de renda contamina o lançamento e torna-o nulo de pleno direito, não cabendo falar em revisão do mesmo.

Explica que sua empresa Felix Comércio de Mudanças de Plantas Ltda. sofreu fiscalização ao mesmo tempo e sobre o mesmo período tendo apresentado sua contabilidade ao Fisco, na qual constam os lucros distribuídos ao contribuinte.

Demonstra, na impugnação, os valores de receita bruta auferidos pela empresa, os valores de lucros a distribuir e os montantes efetivamente distribuídos a ele no período objeto de fiscalização.

A seguir passa a descrever, ano a ano, valores de rendimentos, saldos em poupança e aplicações financeiras, empréstimos e outras fontes de recursos que deveriam ter sido levadas em consideração:

Ano-Calendário de 2007

Afirma ter recebido lucros de sua empresa em 2006, no valor de R\$280.000,00, bem como informa que possuía veículo Golf, no valor de R\$26.000,00.

Afirma que a Fiscalização teria considerado como aplicação de recursos os valores constantes de poupança, aplicações financeiras e bancos existentes ao final do ano, mas deixou de considerar os valores existentes no início do ano, e considera que isso é um erro evidente da fiscalização.

Solicita que os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, títulos de capitalização e poupanças, além dos rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, pessoas físicas e distribuições de lucros sejam considerados como origens de recursos nos demonstrativos.

Entende que a importância de R\$80.000,00, decorrentes de pagamento de empréstimo feito por seu irmão Maurício Félix da Silva, no decorrer de 2007, deve ser considerado como origem de recursos.

Ano-Calendário de 2008

Pede que os valores constantes de poupança, contas correntes, aplicações financeiras, recursos em espécie, etc., existentes no início do ano sejam levados em consideração como origem de recursos, uma vez que teriam sido considerados como aplicações de recursos ao final do ano. Os valores de rendimentos também deveriam ter sido considerados como origens de recursos.

Insurge-se contra aplicações de recursos nos valores de R\$226.964,18, no mês de setembro de 2008, relativo ao imóvel apto 137 Dakota Jardins e o valor de R\$155.000,00 no mês de novembro de 2008, relativo ao apto. 2408 do Edifício The World, uma vez que os imóveis teriam sido adquiridos no ano-calendário de 2009 e lançados pela fiscalização.

Solicita que sejam considerados recursos no valor de R\$20.000,00 decorrente de pagamento de empréstimo feito por seu irmão Maurício, além dos recursos provenientes da baixa do Peugeot 307, que constava na Declaração de Bens pelo valor de R\$72.000,00.

Ano-Calendário de 2009

Repete a solicitação de que todos os recursos existentes no início do ano, inclusive em espécie, além dos rendimentos auferidos durante o período sejam levados em consideração como origem de recursos.

Aponta que teria sido cometido erro ao somar os valores de pagamentos relativos aos imóveis apto 1311 e 1312, do Edifício The Office, chegando aos valores de R\$109.961,06 e R\$109.962,51, com erro de R\$20.000,00 a mais para cada imóvel.

Ano-Calendário de 2010

Também nesse ano solicita que os saldos existentes no início do ano sejam levados em consideração como origem de recursos, além dos rendimentos auferidos durante o ano.

Requer origem/recurso no ano 2010 o valor de R\$140.000,00 recebido do irmão Maurício em razão da quitação e devolução do empréstimo realizado, bem como, o valor da capitalização no valor de R\$ 5.024,70 e mais o rendimento de R\$ 126,75 baixados no ano 2010.

Transcreve vários trechos de julgados administrativos os quais entende corroborarem suas teses.

Multa de Ofício Qualificada

Discorda da multa de ofício qualificada que foi aplicada pois a fiscalização não teria demonstrado que teria agido com intuito de fraude. Pelo contrário, teria demonstrado que possuía rendimentos suficientes para fazer frente às despesas em que incorreu.

Conforme já antecipado, a decisão de piso houve por bem julgar procedente em parte a impugnação, excluindo da base de cálculo do imposto de renda a importância de R\$1.472.221,85, o que importa manutenção de imposto devido no valor de R\$465.518,87, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011

NULIDADE POR ALEGADO ERROS NOS DEMONSTRATIVOS DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Não há que se falar em nulidade do lançamento quando estão presentes todos os requisitos legais exigidos por lei. Eventuais erros nos valores utilizados nos cálculos serão corrigidos no curso do Processo Administrativo Tributário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Tributam-se, mensalmente, como rendimentos omitidos, os acréscimos patrimoniais a descoberto, caracterizados por sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda auferida e não declarada, não justificados pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte. Eventuais saldos positivos apurados ao final de determinado ano-calendário

somente são considerados como origem de recursos quando declarados e comprovados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimado do acórdão proferido pela via postal em 11/05/2018, conforme AR de e-fl. 1859, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, protocolado no dia 12/06/2018, consoante Termo de Solicitação de Juntada de e-fl. 1860.

O recorrente apresenta os argumentos recursais, sem inovação relevante e que podem ser assim descritos:

Com relação aos rendimentos advindos da atividade rural, o recorrente sustenta que exerce regularmente atividade rural em propriedade da família, condição que não foi contestada pela fiscalização, tendo apresentado, no curso do procedimento, notas fiscais das receitas, livros-caixa, comprovantes de pagamento de empregados e esclarecimentos detalhados sobre as especificidades da produção de mudas e plantas, que justificariam a reduzida estrutura de despesas de custeio e investimentos.

Afirma que, apesar da documentação apresentada, a fiscalização desconsiderou as receitas da atividade rural sob a alegação genérica de desconformidade do Livro Caixa com o Regulamento do Imposto de Renda, sem, contudo, declarar sua imprestabilidade, glosar notas fiscais ou infirmar os esclarecimentos prestados, reconhecendo implicitamente a efetividade da atividade desenvolvida.

Sustenta, ainda, que optou legitimamente pela apuração do resultado presumido da atividade rural, nos termos da legislação vigente, refletindo essa opção em suas declarações de rendimentos, não podendo a fiscalização ou o órgão julgador afastá-la ou substituí-la por arbitramento sem respaldo legal.

Argumenta que a simples desconsideração das receitas, ou a alteração de ofício da forma de tributação eleita, configura erro de direito na determinação da base de cálculo, vício que contamina o lançamento e impõe seu reconhecimento como nulo ou, subsidiariamente, a reforma da decisão para restabelecer a tributação da atividade rural conforme declarada.

Com relação aos lucros recebidos, o recorrente sustenta que a fiscalização desconsiderou indevidamente os rendimentos isentos decorrentes da distribuição de lucros realizada pela empresa **Felix Comércio de Mudanças de Plantas Ltda.**, apesar de tais valores estarem integralmente amparados por escrituração contábil regular.

A empresa foi submetida a fiscalização concomitante, tendo apresentado livros Diário e Razão devidamente escriturados e conciliados com extratos bancários, sem qualquer glosa ou ressalva por parte da autoridade fiscal quanto às receitas apuradas ou à apuração dos resultados, o que evidencia a regularidade da contabilidade e a efetiva existência dos lucros distribuídos.

Alega, ainda, que os lucros foram apurados dentro dos limites legais do lucro presumido, com os tributos correspondentes devidamente recolhidos, e informados nas declarações retificadoras do contribuinte e da própria empresa, apresentadas para corrigir erros formais anteriores, conforme expressamente autorizado pela legislação.

Sustenta que a desconsideração dessas informações se baseou apenas na suposição de que as retificações teriam sido motivadas por investigação do Ministério Público Estadual, ainda que realizadas meses antes do início do procedimento fiscal federal, circunstância que não afasta a validade das declarações, revelando vício na constituição do lançamento e impondo o reconhecimento dos rendimentos declarados ou, subsidiariamente, a reforma da decisão recorrida.

No que se refere a multa de ofício qualificada, aduz ser indevida a sua aplicação, ao argumento de que não houve demonstração concreta de fraude ou de “evidente intuito fraudulento”, requisito indispensável para a majoração da penalidade ao percentual de 150%.

Afirma que o lançamento é viciado desde a origem, pois as receitas da atividade rural e os lucros recebidos da empresa Felix possuem lastro fático, contábil e documental, tendo sido comprovados por meio de livros-caixa, escrituração contábil regular e documentos apresentados tanto na fiscalização da pessoa física quanto na fiscalização concomitante da pessoa jurídica, sem que tenham sido glosados ou reputados inidôneos pela autoridade fiscal.

Alega, ainda, que a fiscalização e o órgão julgador limitaram-se a presunções subjetivas, especialmente ao inferir que as declarações retificadoras teriam sido apresentadas em razão de suposta ciência prévia de futura fiscalização, sem indicar fatos, provas ou elementos objetivos que caracterizassem fraude. Sustenta que a ausência de motivação adequada e de nexo lógico entre os fatos apurados e a penalidade aplicada compromete a validade do lançamento, uma vez que o ônus da prova da má-fé é exclusivo do Fisco, sendo inadmissível a presunção de dolo em prejuízo do contribuinte. Assim, defende o afastamento da multa qualificada ou, diante dos vícios apontados, a insubsistência da própria autuação.

Ao final, requer a reforma da decisão recorrida, com a declaração de nulidade do auto de infração por ausência de liquidez, certeza e regular constituição do crédito tributário. Subsidiariamente, caso superada a preliminar, pugna pelo julgamento de improcedência da autuação, com o reconhecimento da integralidade dos rendimentos da atividade rural e dos lucros recebidos da empresa Felix, devidamente comprovados por meio de escrituração contábil regular, afastando-se a desconsideração das declarações retificadoras e a adoção indevida das declarações originárias.

De forma sucessiva, requer o afastamento da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, diante da inexistência de comprovação do evidente intuito de fraude, bem como protesta pela realização de sustentação oral, com a devida intimação para esse fim.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e quanto aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, por preenchidos entendo que o recurso deve ser conhecido.

2. Preliminar de nulidade

Em preliminar, pugna pela nulidade do auto de infração por vício de legalidade na constituição do crédito tributário, decorrente de erro de direito na apuração da base de cálculo. Sustenta-se que a fiscalização desconsiderou receitas comprovadas da atividade rural e lucros regularmente distribuídos por pessoa jurídica com contabilidade idônea, afastando indevidamente opções legais de tributação adotadas pelo contribuinte.

Alega-se, ainda, que o lançamento foi baseado em presunções e carece de motivação adequada, comprometendo a liquidez e a certeza do crédito, razão pela qual o vício apontado é insanável e impõe o reconhecimento da nulidade do auto de infração.

Por fim o contribuinte aduz que a decisão de piso seria deveria ter anulado a fiscalização por não ter considerado o valor das receitas atividade rural e declarado o livro caixa imprestável para adotar o arbitramento da base de cálculo.

Ao contrário do que afirma o recorrente, entendo que tanto o auto de infração quanto a decisão de piso foram devidamente fundamentados e motivados, com análise do documentos apresentados pelo sujeito passivo. A decisão de piso apenas vai numa direção diversa à defesa do recorrente, mas está devidamente fundamentada pelos argumentos apresentados.

A decisão de piso identificou, para cada período de apuração, as receitas desoneradas e não desoneradas, considerando tanto os dados apresentados pelo sujeito passivo quanto aqueles apurados pelo Fisco.

Diferentemente do que sustenta o recorrente, a leitura do termo de constatação fiscal evidencia que a autoridade tributária descreveu minuciosamente os fatos e os fundamentos jurídicos que embasaram o lançamento. Nos anexos do auto de infração, constam, de forma detalhada e sequencial todos os elementos essenciais ao lançamento tributário. Ademais, foram

devidamente identificados: o sujeito passivo, o fato gerador, a base de cálculo e o montante do tributo devido. Assim, fica demonstrado que o auto de infração atendeu plenamente aos requisitos do artigo 142 do CTN.

Ademais, vale colacionar trecho do Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 226/233) no qual ficou demonstrado que oportunizado ao contribuinte apresentar provas e documentos no sentido de comprovar as transações financeiras, o recorrente se manteve inerte na maioria das intimações, sob o argumento de que não estaria de posse da documentação:

8. Apesar de intimado e reintimado, e da concessão de prazos solicitados, o contribuinte se limitou a apresentar justificativas para a não apresentação de qualquer documento comprobatório à fiscalização, alegando, em síntese, que os documentos estão em poder do Ministério Público Estadual.

9. Tal argumento não se justifica, ou demonstra no mínimo certa incoerência, visto que as Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física-DIRPF, objeto de análise pela fiscalização, foram enviadas/transmitidas à Receita Federal do Brasil em 31/12/2011, data posterior à apreensão dos documentos pelo Ministério Público Estadual, conforme relacionadas abaixo.

10. Portanto, podemos deduzir que os documentos que deram suporte às informações prestadas nas DIRPF Retificadoras estão em poder do contribuinte, e o mesmo não se manifestou a respeito desse fato.

11. Ainda, conforme ofícios protocolados nesta delegacia, **o próprio contribuinte confirmou que a documentação foi devolvida pelo Ministério Público na data de 13/11/2012**, portanto, a partir de tal data, pelos próprios argumentos apresentados pela contribuinte, não se justifica a falta de atendimento às intimações.

12. Destaque especial, merece a receita de atividade rural que, embora tenha declarado em DIRPF, também não apresentou qualquer documento comprobatório, nem mesmo o Livro Caixa, conforme previsto no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000 de 26/03/1999) em seu artigo 60, parágrafo 1º., abaixo transcrito

(...)

13. Por tudo que foi relatado, esta fiscalização emitiu o Termo de Intimação Fiscal nº. 002, recepcionado pela contribuinte em 22/01/2013, conforme Aviso de Recebimento dos Correios RO334438125BR, intimando o contribuinte a prestar esclarecimentos, acompanhados da respectiva documentação comprobatória, a respeito dos valores apurados pela fiscalização, conforme Demonstrativos de Variação Patrimonial - Fluxo Financeiro Mensal, em anexo, para os Anos Calendários de 2.007 a 2.010, que apontam excesso de Dispêndios/Aplicações em relação aos Recursos/Origens, o que caracteriza Acréscimo Patrimonial a Descoberto e conseqüentemente Omissão de Rendimentos oferecidos à tributação.

14. A fiscalização não considerou na elaboração dos fluxos financeiros os valores declarados pelo contribuinte em DIRPF como recursos/origens de recursos, sem a apresentação da respectiva documentação comprobatória, visto que mesmo após reiteradas intimações, o contribuinte deixa de apresentar os documentos que possam possibilitar a execução dos trabalhos de auditoria fiscal, no que diz respeito à confirmação da veracidade das informações prestadas.

15. Desta forma, os **Demonstrativos de Variação Patrimonial/Fluxo Financeiro mensais foram elaborados com base nas últimas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física-DIRPF, enviadas à Receita Federal do Brasil antes do início do procedimento fiscal**, a saber:

(...)

Em complemento vale transcrever trecho do Termo de Intimação Fiscal 0002 (e-fls. 168/170 no qual o fiscal esclarece acerca das provas solicitadas e entregues pelo recorrente:

Apesar de intimado em 23/05/2012 e reintimado em 26/06/2012, até a presente data o contribuinte não apresentou qualquer documento comprobatório à fiscalização, alegando, em síntese, que os documentos estão em poder do Ministério Público.

No entanto, tal argumento não se justifica, visto que as Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física-DIRPF, objeto de análise pela fiscalização, foram enviadas em 31/12/2011, data posterior à apreensão dos documentos pelo Ministério Público, conforme relacionadas abaixo.

Portanto, podemos deduzir que os documentos que deram suporte às informações prestadas na DIRPF estão em poder do contribuinte, inclusive por se tratar de DIRPF retificadoras.

Ainda, conforme ofícios protocolados nesta delegacia, em 09/11/2012 e em 21/11/2012, o próprio contribuinte confirmou que a documentação foi devolvida pelo Ministério Público na data de 13/11/2012. **No entanto, até a presente data foram apresentadas à fiscalização apenas cópias de escrituras públicas de compra e venda de imóveis e documentos de veículos.**

Em 09/12/2012, o contribuinte apresentou recibos de empréstimos pessoais, no entanto, para afastar a variação patrimonial a descoberto, a inclusão no fluxo financeiro de empréstimos havidos pelo interessado junto a terceiros deve ser comprovado mediante contrato de mútuo celebrado entre as partes, devidamente assinados por testemunhas, comprovação da origem dos recursos e capacidade financeira do mutuante, além de comprovantes da efetiva transferência dos valores.

Embora tenha declarado em DIRPF receita de atividade rural, apresentou somente declaração de valores de receitas, sem despesas, sem qualquer documento comprobatório, nem mesmo o Livro Caixa, conforme previsto no

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000 de 26/03/1999) em seu artigo 60, parágrafo 1º., abaixo transcrito.

(...)

Verifica-se que, apesar de já estar de posse dos documentos desde 13/11/2012, conforme informação do Termo de Constatação Fiscal, o recorrente se limitou a apresentar documentação insuficiente a comprovar o fluxo financeiro detectado pela fiscalização.

Nesse sentido, não é crível imputar a fiscalização qualquer nulidade acerca do auto de infração, uma vez que este se valeu dos documentos que estavam disponíveis para fundamentar a autuação.

Conforme consignado pela autoridade fiscal, a variação patrimonial foi elaborada de acordo com as Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física prestadas pelo contribuinte.

A motivação e a fundamentação legal das decisões e/ou acórdãos são condições *sine qua non* à sua validade, e suas ausências ensejam a nulidade da decisão. Aliás, a falta da motivação e fundamentação clara e precisa da decisão e/ou acórdão, além de contrariar o artigo 50 da Lei nº. 9.784/99 e o artigo 31 do Decreto nº. 70.235/72, fere de morte, igualmente, os consagrados direitos de defesa e do contraditório do contribuinte, que não terá a condição necessária para exercê-los, na forma do artigo 5º , inciso LV, da CF/88, *in verbis*:

Art. 5º.

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

O artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 estabelece os requisitos essenciais do auto de infração, dispondo que este deve conter a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, e a assinatura do autuante com indicação de seu cargo ou função e número de matrícula.

Já as decisões desmotivadas e sem fundamentação devem ser consideradas nulas, como determina o artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

(...)

II — os despachos e decisões proferidos por autoridades incompetentes ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, resta evidente que o auto de infração e a decisão de piso forneceram todos os elementos necessários para a compreensão do lançamento, afastando qualquer alegação contrária apresentada no Recurso Voluntário, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade.

3. Mérito

3.1 – Dos rendimentos da atividade rural

O Recorrente sustenta que auferiu rendimentos provenientes do exercício regular de atividade rural desenvolvida em propriedade da família, sendo incontroversa sua condição de produtor rural. Afirma que, no curso da fiscalização, apresentou notas fiscais relativas às receitas obtidas com a produção rural, livros-caixa referentes aos anos-calendário fiscalizados, comprovantes de pagamento de empregados vinculados à atividade, bem como esclarecimentos detalhados acerca das particularidades da produção de mudas e plantas, atividade exercida há décadas, cujas características justificam a reduzida estrutura de despesas de custeio e investimentos quando comparada a outras modalidades de exploração rural.

Apesar da documentação apresentada e dos esclarecimentos prestados, a fiscalização desconsiderou as receitas da atividade rural sob o argumento de que o livro-caixa não estaria em conformidade com o Regulamento do Imposto de Renda.

Contudo, segundo o Recorrente, não houve declaração de imprestabilidade do livro-caixa, tampouco glosa das notas fiscais que deram origem às receitas, o que evidencia o reconhecimento tácito da efetividade da atividade rural exercida. Sustenta-se, ainda, que a autoridade fiscal não apontou qualquer elemento concreto capaz de afastar as explicações apresentadas ou infirmar a idoneidade da documentação, limitando-se a desconsiderar receitas efetivamente comprovadas.

O Recorrente afirma ter optado legitimamente pela apuração do resultado presumido da atividade rural, nos termos da legislação vigente, opção esta refletida de forma consistente em suas declarações anuais.

Argumenta que, mesmo na hipótese de eventual deficiência formal na escrituração, a legislação impõe à autoridade fiscal o dever de proceder ao arbitramento do resultado, e não simplesmente ignorar as receitas declaradas. Ao deixar de adotar tal procedimento, a fiscalização teria incorrido em erro de direito na determinação da base de cálculo, vício que compromete a validade do lançamento.

Sustenta, por fim, que o órgão julgador, ao invés de reconhecer a nulidade decorrente do erro de direito, acabou por inovar indevidamente, alterando de ofício a opção de tributação eleita pelo contribuinte e promovendo arbitramento sem que o próprio auditor fiscal houvesse reputado imprestável o livro-caixa ou adotado tal critério. Tal atuação, segundo o Recorrente, viola os limites legais do lançamento tributário e impõe o reconhecimento da nulidade do auto de infração ou, ao menos, a reforma da decisão para que sejam consideradas as receitas e a forma de tributação regularmente declaradas.

As alegações recursais no tocante aos rendimentos da atividade rural não merecem prosperar. A legislação tributária estabelece critérios distintos para a consideração das receitas da atividade rural na apuração de eventual acréscimo patrimonial a descoberto, conforme a forma de

apuração eleita pelo contribuinte. Quando o resultado da atividade rural é apurado pela diferença entre receitas e despesas efetivamente comprovadas, o montante apurado reflete as reais entradas e saídas de recursos e pode, nessa medida, ser considerado como origem de recursos. Todavia, essa lógica não se aplica aos casos em que o próprio contribuinte opta pela apuração do resultado rural mediante arbitramento legal de vinte por cento da receita bruta.

Nesse sentido, o contribuinte pode adotar a presunção de 20% diretamente sobre a receita bruta, conforme a previsão contida no art. 5º da Lei n. 8.023/1990:

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.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Nos termos do art. 71 do RIR/1999:

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 5º).

§ 1º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

Na hipótese de apuração pelo arbitramento, presume-se, por expressa previsão legal, que oitenta por cento da receita bruta foi consumida no próprio desenvolvimento da atividade rural, uma vez que é juridicamente inadmissível a existência de exploração rural sem a correspondente realização de despesas.

Assim, apenas vinte por cento da receita bruta, correspondente ao resultado tributável, pode ser considerado como efetiva disponibilidade econômica apta a justificar acréscimos patrimoniais. O aproveitamento integral da receita bruta como origem de recursos, como pretende o recorrente, implicaria desvirtuamento do regime jurídico favorecido da atividade rural e afronta direta à sistemática legal.

Ressalte-se, ademais, que a atividade rural goza de tratamento tributário favorecido, com tributação limitada a vinte por cento da receita bruta e possibilidade de compensação de prejuízos de exercícios anteriores. Em razão desse benefício fiscal, a legislação exige rigor na comprovação das receitas e despesas, não sendo suficiente a mera declaração do contribuinte ou a simples escrituração em livro-caixa desacompanhada de documentação idônea.

O artigo 60 do Decreto nº 3.000/1999 é expresso ao exigir que tanto as receitas quanto as despesas da atividade rural sejam comprovadas mediante documentos hábeis que identifiquem o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, devendo tais documentos permanecer à disposição da fiscalização.

No mesmo sentido, o § 5º do referido dispositivo regulamentar determina que a receita bruta decorrente da comercialização de produtos rurais seja comprovada por documentos usualmente aceitos pelas fiscalizações, tais como notas fiscais do produtor, notas fiscais de entrada, notas promissórias rurais vinculadas às notas fiscais e outros documentos reconhecidos pelas administrações tributárias estaduais.

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

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

(...)

§ 5 A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

Assim, a regular escrituração em livro-caixa, por si só, não supre a exigência legal de comprovação documental das receitas e despesas, sobretudo quando se pretende utilizá-las como justificativa para acréscimos patrimoniais de outra natureza.

Nesse sentido vale citar o art. 22 da IN SRF Nº 83 DE 11/10/2001

Art. 22. O resultado da exploração da atividade rural exercida pelas pessoas físicas é apurado mediante escrituração do livro Caixa, abrangendo as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

§ 1º O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor e a data da operação, a qual é mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

§ 2º A ausência da escrituração prevista no caput implica o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

§ 3º Quando a receita bruta total auferida no ano-calendário não exceder a R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) é facultada a apuração mediante prova documental, dispensada a escrituração do livro Caixa.

§ 4º O resultado negativo apurado pelas pessoas físicas que optarem pelo disposto no § 3º não pode ser compensado.

§ 5º Considera-se prova documental aquela que se estrutura por documentos nos quais fiquem comprovados e demonstrados os valores das receitas recebidas, das despesas de custeio e os investimentos pagos no ano-calendário.

Dessa forma temos que, se a presunção é de rendimento a base de 20% (vinte por cento) da receita bruta da atividade rural, é consequência lógica uma presunção de que 80% da receita bruta foi custo e, portanto, resta consumida como tal.

Importa observar no Acréscimo Patrimonial a Descoberto unicamente os 20% (vinte por cento) da receita bruta da atividade rural que são objeto da tributação e isso foi realizado pela fiscalização, não havendo se falar em qualquer equívoco da fiscalização ou da decisão de piso.

Assim como a decisão de piso, constato que o contribuinte, embora regularmente intimado no curso da ação fiscal não logrou êxito em comprovar as despesas na atividade rural, assim como o efetivo recebimento dos valores constantes das referidas notas fiscais, de forma a comprovar a sua alegação de se tratar de rendimentos eventualmente classificáveis como oriundos da atividade rural.

Tratando-se de matéria de prova, o ônus de demonstrar de maneira convincente o direito alegado pertence a quem alega tal fato, no caso o recorrente. Nos termos do art. 373 do CPC, o ônus da prova incumbe àquele alega:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O recorrente, em suma, informa que concorda com o rito de tributar a receita bruta declarada a ordem de 20% (vinte por cento), todavia discorda do arbitramento da despesa a base de 80% (oitenta por cento), pois a despesa seria inexistente. Advoga, em resumo, que não houve consumo de 80% (oitenta por cento) do restante da receita bruta. Afirmo que juntou os comprovantes da receita bruta auferida, enquanto as despesas simplesmente seriam mínimas, pois o recorrente realizava com sua família os trabalhos da atividade declarada em propriedade familiar.

Dessa forma, tendo o contribuinte optado pela apuração do resultado da atividade rural pelo arbitramento legal e não tendo apresentado, de forma idônea, a comprovação integral das despesas incorridas, corretamente a fiscalização limitou a consideração das receitas rurais a vinte por cento da receita bruta mensal, desde que devidamente escrituradas. Os oitenta por cento restantes presumem-se consumidos na própria atividade rural e, por conseguinte, não podem ser utilizados para justificar aquisições patrimoniais, saldos bancários ou outras manifestações de riqueza estranhas à dinâmica da atividade rural.

Nesse sentido colaciono ementa a seguir, Acórdão 2201-007.658 no sentido de corroborar a situação ora em análise no tocante a necessidade de comprovação acerca das despesas da atividade rural:

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTOS.

As despesas que se autoriza excluir das receitas para apuração do resultado tributável da atividade rural, além de necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devem estar devidamente escrituradas em Livro Caixa e comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. CARÁTER PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO.

A diligência e/ou perícia destinam-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, exceto as hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

LANÇAMENTO. NULIDADE

Contendo lançamento todos os requisitos obrigatórios previstos no Processo Administrativo Fiscal - PAF e tendo sido o procedimento fiscal instaurado em conformidade com as normas e os princípios constitucionais vigentes, possibilitando ao contribuinte exercer plenamente o seu direito de defesa, não há que se falar em qualquer irregularidade que macule o lançamento.

O lançamento é ato privativo da Administração Pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172/1966, o Código Tributário Nacional - CTN.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Cumpre destacar que a apuração de acréscimos patrimoniais tem por finalidade identificar eventuais omissões de rendimentos. Nesse contexto, receitas não comprovadas de forma adequada ou receitas presumidamente consumidas na atividade rural não podem ser consideradas como origem de recursos.

Assim, somente os rendimentos da atividade rural efetivamente tributados, correspondentes a vinte por cento da receita bruta, bem como os rendimentos tributáveis

recebidos de pessoas físicas e jurídicas devidamente excluídos do imposto apurado nas DIRPF, podem ser legitimamente considerados para afastar a caracterização de acréscimo patrimonial a descoberto.

A alegação do recorrente acerca da deficiência formal na escrituração e que a legislação impõe à autoridade fiscal o dever de proceder ao arbitramento do resultado, e não simplesmente ignorar as receitas declaradas, culminando com a nulidade do auto não merecem guarida, uma vez que a decisão de piso aplicou de forma escorreita a legislação aplicável a tributação da atividade rural.

Em razão do exposto, a decisão proferida pela DRJ deve ser mantida.

3.2 – Dos lucros recebidos, do empréstimo realizado e desconsideração da retificadora

O recurso sustenta que a desconsideração, pela fiscalização e pelo órgão julgador de primeira instância, dos rendimentos declarados em declarações retificadoras — notadamente os lucros recebidos da empresa Felix e as devoluções de empréstimos familiares — baseou-se em presunção indevida de ausência de espontaneidade. Embora expressamente reconhecido que as declarações retificadoras foram apresentadas em 31/12/2011, portanto quase seis meses antes do início do procedimento fiscal em 23/05/2012, entendeu-se que o contribuinte teria perdido a espontaneidade pelo simples fato de estar sendo investigado pelo Ministério Público Estadual, circunstância alheia à atuação da Receita Federal e estranha ao conceito jurídico de início de ação fiscal previsto no art. 138 do CTN.

A defesa argumenta que tal conclusão não encontra respaldo legal, pois a denúncia espontânea somente é afastada quando já iniciado procedimento administrativo fiscal ou medida formal de fiscalização tendente à constituição do crédito tributário. A investigação criminal conduzida pelo Ministério Público, ainda que existente à época da retificação, possui natureza, finalidade e regime jurídico distintos da fiscalização tributária, não se confundindo com procedimento fiscal nem sendo apta, por si só, a afastar a espontaneidade perante o Fisco. Admitir o contrário implicaria criar hipótese restritiva não prevista em lei, violando o princípio da legalidade estrita e esvaziando a própria finalidade do instituto da denúncia espontânea.

Sustenta-se, ainda, que a presunção adotada no sentido de que o contribuinte “sabia que seria fiscalizado” carece de base probatória e lógica, além de inverter indevidamente o ônus da prova. Não há demonstração de qualquer ato da administração tributária que pudesse ter sido comunicado ao contribuinte antes da retificação, nem prova de violação de sigilo funcional que justificasse a alegada ciência prévia de futura fiscalização. O simples encadeamento temporal entre investigação penal e posterior procedimento fiscal não autoriza a conclusão de que a retificação tenha sido realizada de forma estratégica ou fraudulenta.

No mesmo sentido, o recurso enfatiza que os rendimentos retificados — tanto os lucros distribuídos pela empresa Felix quanto os valores decorrentes de empréstimos familiares — possuem lastro contábil e documental, tendo sido apurados em escrituração regularmente

apresentada à fiscalização, sem glosas ou ressalvas quanto à contabilidade da pessoa jurídica. A rejeição desses valores como origem de recursos decorreu exclusivamente da opção administrativa de desconsiderar as declarações retificadoras, sob fundamento subjetivo, e não da inexistência ou fragilidade das provas apresentadas.

Conclui-se, assim, que a não aceitação das declarações retificadoras, embora reconhecidamente espontâneas, configura afronta à legislação tributária, à boa-fé objetiva e à segurança jurídica, além de implicar verdadeira “retificação às avessas”, pela qual se restaura declaração anteriormente corrigida, em detrimento da realidade fática e contábil comprovada. Por essas razões, o recurso defende o reconhecimento da denúncia espontânea, a validade das retificações apresentadas e a consequente consideração dos rendimentos nelas informados para fins de apuração do imposto de renda e dos acréscimos patrimoniais.

Da análise do processo entendo que a controvérsia central não reside propriamente na validade da denúncia espontânea ou na regularidade formal das declarações retificadoras apresentadas pelo recorrente, mas na ausência de comprovação idônea do efetivo ingresso, em seu patrimônio, dos valores declarados como rendimentos isentos a título de distribuição de lucros. Ainda que se reconheça que a retificação tenha sido apresentada antes do início formal do procedimento fiscal, tal circunstância, por si só, não é suficiente para legitimar a utilização desses valores como origem de recursos no demonstrativo de variação patrimonial.

Conforme reiteradamente afirmado pela jurisprudência administrativa, nos casos de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, não basta demonstrar a existência contábil de lucros na pessoa jurídica ou o direito abstrato do sócio à sua percepção. Para que determinado valor possa ser considerado como origem apta a lastrear aplicações patrimoniais, é indispensável a comprovação de que houve efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, consubstanciada no ingresso real desses recursos no patrimônio do contribuinte pessoa física.

Nessa toada, a simples informação em DIRPF, ainda que acompanhada de declarações retificadoras e de escrituração contábil da pessoa jurídica, não supre a exigência probatória quando o contribuinte é expressamente intimado a demonstrar o efetivo recebimento dos valores. A prova exigida não se limita à demonstração de que a empresa apurou lucros ou realizou lançamentos contábeis de distribuição, mas deve evidenciar, de forma objetiva e coincidente em datas e valores, a saída dos recursos do patrimônio da pessoa jurídica e a correspondente entrada no patrimônio do sócio, por meio de documentos tais como transferências bancárias, pagamentos diretos de despesas pessoais ou outros meios idôneos.

A lógica subjacente à apuração do acréscimo patrimonial é eminentemente financeira e baseada no fluxo de caixa: confrontam-se aplicações realizadas pelo contribuinte com as origens efetivamente disponíveis no período. Assim, valores que não ingressaram no patrimônio do sujeito passivo, ainda que tenham sido contabilmente apurados ou juridicamente distribuídos a terceiros ou mantidos na esfera patrimonial da pessoa jurídica, não podem ser considerados como origens válidas para justificar dispêndios pessoais.

Dessa forma, o cerne da autuação não está em afastar, de forma abstrata, a eficácia da denúncia espontânea ou das declarações retificadoras, mas em reconhecer que, ausente a prova do nexo entre a suposta distribuição de lucros e o efetivo aumento da capacidade econômica do recorrente, tais valores não podem integrar o demonstrativo de origens de recursos. Trata-se de exigência que decorre diretamente da sistemática legal do acréscimo patrimonial a descoberto e da presunção estabelecida no § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, segundo a qual, não comprovada a origem dos recursos, presume-se a existência de rendimentos omitidos.

Nesse sentido vale colacionar acórdão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em que prevalece tal entendimento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2003

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. VALORES DECLARADOS A TÍTULO DE RECEBIMENTO DE LUCRO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA E DO EFETIVO RECEBIMENTO.

Na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, somente cabe a consideração de valores de lucros recebidos em espécie de pessoa jurídica, como origem, caso reste comprovada sua efetiva existência no patrimônio dessa pessoa jurídica, na forma de disponibilidades, e a sua efetiva entrega ao beneficiário. (Acórdão 9202-011.112, julgado em 19/09/2023, Rel. Mauricio Nogueira Righetti).

Em síntese, ainda que se admita a regularidade formal das retificações apresentadas, a improcedência da alegação recursal decorre da ausência de comprovação material do ingresso patrimonial dos valores declarados como lucros distribuídos, ônus que incumbia ao contribuinte e que não foi satisfeito, razão pela qual se mantém o entendimento exarado pela decisão de piso.

Com relação a controvérsia relativa aos valores alegadamente recebidos a título de empréstimo, melhor sorte não assiste ao recorrente.

Na mesma linha da distribuição de lucros, a simples existência formal de um contrato de mútuo ou por seu reconhecimento nas declarações de imposto de renda do mutuário não são suficientes. O ponto central consiste na necessidade de comprovação do efetivo ingresso desses recursos no patrimônio do recorrente, mediante demonstração do fluxo financeiro correspondente, condição indispensável para que tais valores possam ser admitidos como origem de recursos apta a justificar aplicações patrimoniais.

O sujeito passivo deveria ter comprovado não apenas a existência do empréstimo, mas também a forma de seu recebimento, bem como seu pagamento ou quitação. Não obstante, manteve-se silente durante a fase instrutória, deixando de apresentar qualquer elemento que evidenciasse como teria ocorrido a transferência dos valores, seja por meio bancário, seja por outro mecanismo idôneo de circulação patrimonial.

Ainda que assim não fosse, cumpre destacar que o contrato de mútuo em dinheiro, por sua própria informalidade e pelo frequente desvirtuamento de sua utilização, exige, para fins de comprovação fiscal, a demonstração concreta do trânsito dos recursos. A mera apresentação do instrumento contratual, desacompanhada de prova do efetivo empréstimo e de sua devolução ou compensação, não se revela suficiente para afastar a presunção legal de omissão de rendimentos.

Essa exigência se torna ainda mais rigorosa nos casos de autuação fundada em acréscimo patrimonial a descoberto, nos quais a autoridade fiscal reconstrói o fluxo financeiro mensal do contribuinte, confrontando aplicações com origens efetivamente disponíveis. Para que um valor não tributado possa ser considerado como origem, é imprescindível que se comprove seu ingresso real no patrimônio do sujeito passivo, de modo a conferir lastro financeiro às despesas realizadas no período.

Nesse diapasão vale mencionar precedente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA ENTRE OS JULGADOS. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os julgados recorrido e paradigmas conduz ao não conhecimento do recurso por falta de demonstração de divergência jurisprudencial.

MÚTUO. COMPROVAÇÃO. FLUXO FINANCEIRO.

A alegação da existência de contrato de mútuo, que justifique o pagamento de valores pela empresa ao sócio, deve ser comprovada, ainda, pela efetiva transferência e devolução dos valores envolvidos. (Acórdão 9202-009.616, julgado em 23/06/2021, Rel. Mauricio Nogueira Righetti)

Dessa forma, ausente a comprovação do efetivo ingresso dos valores supostamente emprestados, bem como do nexos entre tais valores e as aplicações realizadas pelo recorrente, correta se mostra a decisão recorrida.

4. Multa aplicada

O recorrente sustenta que é indevida a aplicação da multa de ofício qualificada, uma vez que a fiscalização não demonstrou, de forma objetiva e inequívoca, a existência de fraude ou de evidente intuito fraudulento, requisito legal indispensável para a imposição da penalidade agravada.

Afirma que o lançamento é viciado e que suas declarações refletiram a realidade econômica de sua atuação como produtor rural e como sócio da empresa Felix, estando

amparadas por livros caixa, escrituração contábil regular e documentação idônea, inclusive sem glosas relevantes nas fiscalizações realizadas tanto em seu nome quanto no âmbito da pessoa jurídica.

Alega-se, ainda, que a manutenção da multa qualificada baseou-se em presunções e juízos subjetivos, especialmente na suposição de que as declarações retificadoras teriam sido apresentadas em razão de ciência prévia de futura fiscalização, sem qualquer prova concreta desse fato.

Sustenta-se que tal fundamentação não supre o dever de motivação do ato administrativo, viola o princípio da boa-fé, que se presume no direito sancionador e inverte indevidamente o ônus da prova, razão pela qual deve ser afastada a penalidade qualificada por ausência de comprovação efetiva do dolo exigido pela legislação.

Alega que a retificação espontânea das declarações é conduta que demonstra a boa-fé e conformidade com a legislação, incompatível com a narrativa de fraude.

O recorrente informa em sede de memoriais que o inquérito penal que deu ensejo à fiscalização objeto dos presentes autos foi arquivado em 18/01/2021 com trânsito em julgado por ausência de justa causa.

A autoridade lançadora assim descreveu os aspectos que motivaram a qualificação da penalidade:

25. O lançamento tributário contempla a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, **em razão de estar configurado o caso de fraude, conforme previsto no Artigo 72 da Lei no 4.502, pela prática da ação reiterada de declaração de rendimentos e/ou origem de recursos financeiros nos anos de 2.007 a 2.010, nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física, sem a efetiva comprovação através de documentação hábil e idônea, tentando justificar aumento patrimonial a descoberto, e conseqüente redução do montante do imposto devido.**

26. **A mera conduta da contribuinte de informar, de forma sistemática nas DIRPF dos anos calendários de 2.007 a 2010, origem de recursos sem a comprovação documental suficiente, tentando com isso evitar a configuração de aumento patrimonial a descoberto e conseqüente omissão de rendimentos, está impregnada de dolo, pois o objetivo foi iludir a autoridade fazendária para dissimular a incidência do imposto.**

27. Tais informações – prestadas pelo contribuinte – podem levar a Receita Federal do Brasil a acreditar que não teria ocorrido a omissão de rendimentos e que estava em dia com suas obrigações tributárias, mascarando uma posição irregular da contribuinte, sendo que através do trabalho de fiscalização verificou se a real situação das exações em destaque

A decisão de piso corroborou o entendimento da fiscalização:

Como já mencionado nessa Decisão, o contribuinte apresentou as declarações de ajuste anual, bem como as declarações de imposto de renda da sua empresa, relativas aos exercícios de 2008 a 2011 sem informar distribuições de lucro ou empréstimos recebidos.

(...)

A conduta do contribuinte de informar, reiteradamente, recursos sem comprovação documental, com o claro objetivo de justificar acréscimos patrimoniais configura dolo em impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária sobre a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

A Lei nº 9.430/96 prevê os percentuais de multa a serem aplicadas nos lançamentos de ofício.

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.

Os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, 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 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 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 arts. 71 e 72.

Pelos motivos expostos, há que se manter a multa qualificada de 150%.

A jurisprudência do CARF está consolidada no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação,

fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas CARF nº 14 e 25, que seguem abaixo reproduzidas, demonstram que para qualificar a multa em 150% não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689 de 2023, exige-se além da conduta qualificada a reincidência:

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.

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

No caso em análise, a qualificação da multa pela autoridade lançadora se deu exclusivamente em razão de suposta conduta reiterada do contribuinte de não oferecer à tributação parte de seus rendimentos.

Todavia, tal alegação não merece prosperar, pois não foram apresentadas acusações anteriores no sentido de que o Recorrente já praticava a mesma conduta, ou seja, a alegada “reiteração” ocorreu no mesmo período objeto do lançamento.

Como visto, para a aplicação da multa na sua forma qualificada, a autoridade fiscal deve comprovar nos autos a prática dolosa relacionada aos tipos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

Nesse contexto, no caso concreto deve ser afastada a incidência da multa qualificada imposta pela fiscalização, devendo ser aplicada a multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, assim enunciado:

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;

No presente caso, não houve comprovação de quaisquer das circunstâncias qualificadoras, motivo pelo qual deve ser afastada a incidência da multa qualificada imposta pela

fiscalização, devendo ser aplicada ao caso a penalidade prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, correspondente ao percentual de 75%.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para desqualificar a multa de ofício a 75%.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior