



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720009/2021-80
ACÓRDÃO	2402-012.792 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTONIO FRANCISQUINI BAPTISTA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA QUALIFICADA. NÃO CONHECIMENTO DAS MATÉRIAS QUE FOGEM À LIDE ADMINISTRATIVA E AO LANÇAMENTO.

A matéria estranha à lide e ao lançamento não deve ser conhecida por falta de interesse processual.

CERCEAMENTO DE DEFESA. DESCONTO DE 30% SOBRE A MULTA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. LEI 9.430 DE 1996, ART. 42.

Nos termos do art. 42 da Lei n. 9.430, de 1996, presumem-se tributáveis os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados em tais operações.

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários. A demonstração da origem dos depósitos deve se reportar a cada depósito, de forma individualizada, de modo a identificar a fonte do crédito, o valor, a data e a natureza da transação, se tributável ou não.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO DE MÚTUO. REEMBOLSO. TRANSFERÊNCIA ENTRE PARENTES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

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

QUESTÃO DE FATO. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Para desconstituir o lançamento de ofício é imprescindível que as alegações contrárias venham acompanhadas de provas consistentes.

Devida comprovação da origem de parte dos valores, o que enseja o acolhimento do recurso.

ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO DO RESULTADO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. VENDA VERIFICADA EM NOTA FISCAL COM INFORMAÇÃO PELO CONTRIBUINTE DA DATA DO RECEBIMENTO DO VALOR.

O resultado da atividade rural, quando positivo, integra a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física devido no ano-calendário.

Não efetuada a opção prevista na Lei nº 8.023/1990, art. 5º, caput, considera-se o resultado da atividade rural a diferença entre as receitas recebidas e as despesas pagas, devendo tudo estar escriturado no Livro Caixa. Os documentos que comprovam os lançamentos devem ficar à disposição da fiscalização enquanto não ocorrer a decadência ou a prescrição.

A negativa de fato registrado em nota fiscal (ou de seus dados), emitida pelo próprio contribuinte e com recebimento do valor correspondente confirmado na ação fiscal, deve ser efetuada mediante prova contundente de que esse fato não existiu, ou por meio de cancelamento da nota fiscal antes do procedimento fiscal ou ainda explicação racional para a falta de cancelamento de tal nota.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando a matéria sem interesse recursal e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 11 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Matheus Soares Leite (suplente convocado(a) para eventuais participações), Francisco Ibiapino Luz(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 13136.720009/2021-80, em face do acórdão nº 103-004.430, julgado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ03), em sessão realizada em 12 de maio de 2021, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar parcialmente procedente a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Contra o contribuinte em epígrafe, doravante mencionado simplesmente como Contribuinte, foi lavrado, em 07/01/2021, Auto de Infração para formalização do crédito tributário dos anos-calendário 2016 e 2017, relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Física, doravante mencionado simplesmente como Imposto sobre a Renda, com os seguintes valores:

AUTO DE INFRAÇÃO

O Auditor Fiscal relatou, em resumo:

1. A atividade preponderante do Contribuinte é a atividade rural. Ele apresentou a Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - DIRPF do ano-calendário 2016 com utilização das deduções legais e a DIRPF do ano-calendário 2017 com o modelo de desconto simplificado. Na DIRPF do ano-calendário 2016 houve a opção pela apuração do resultado tributável da atividade rural pelo limite de 20% sobre a receita bruta. Já na DIRPF do ano-calendário 2017, a opção foi pela diferença aritmética entre a receita bruta e as despesas de custeio/investimento.

2. A princípio, foi detectada incompatibilidade entre a movimentação financeira do Contribuinte e os rendimentos e receitas da atividade rural informados em DIRPF, evidenciando potencial omissão de rendimentos.

Omissão de Rendimentos da Atividade Rural

3. O Contribuinte foi intimado a apresentar documentos hábeis a comprovar a efetiva data do recebimento dos recursos decorrentes da venda da produção agrícola, vinculando-os às Notas Fiscais Eletrônicas emitidas no período janeiro/2016 e dezembro/2017. Foi intimado também a informar e comprovar se havia outra(s) pessoa(s) participante da venda e os correspondentes percentuais de participação de cada uma delas nas receitas das vendas, bem como apresentar certidões de cartório de registro de imóveis para os imóveis rurais explorados juntamente com terceiros.

4. Foram apresentados pelo Contribuinte parte dos extratos bancários solicitados, porém não os apresentou em arquivo digital como requerido. Em consequência, foram expedidas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF destinadas ao Banco do Brasil S/A, Banco Bradesco S/A e Cooperativa de Crédito de Livre Admissão de Monte Carmelo e Região Ltda. Essas instituições financeiras atenderam às solicitações e enviaram os extratos bancários.

5. O Contribuinte apresentou demonstrativo vinculando as notas fiscais emitidas com as informações bancárias e informou e comprovou os percentuais de participação nas receitas de venda de produtos da atividade rural. Consignou no demonstrativo que os recursos financeiros correspondentes às receitas de vendas de produtos agrícolas vinculadas a parte das notas fiscais emitidas não foram recebidos e por esse motivo não foram escriturados no Livro Caixa da atividade rural.

6. Foi verificada também a falta de escrituração no Livro Caixa da Nota Fiscal Eletrônica nº 9.655.262, emitida em 06/06/2016, correspondente à venda de produtos da atividade rural. O Contribuinte informou no demonstrativo que a data de recebimento dos recursos financeiros dessa operação ocorreu em 22/06/2016.

7. O Contribuinte foi intimado a comprovar que efetivamente não recebeu os recursos relativos às vendas que especificou, o que poderia ser feito mediante a apresentação de documentos que atestassem esforços para cobrança judicial ou extrajudicial. Foi comprovada parte das alegações.

8. Para as vendas com notas fiscais emitidas, porém sem comprovação do não recebimento dos valores das vendas, foi aplicado sobre os valores das vendas o percentual de participação do Contribuinte na propriedade dos imóveis rurais explorados e os valores foram lançados como omissão de receitas da atividade rural:

Glosa de Despesas de Investimento Não Comprovadas

9. Na Declaração de Ajuste Anual do Contribuinte do ano-calendário 2017 foi escriturado como despesa de investimento o valor da aquisição de benfeitorias incorporadas a imóveis rurais adquiridos pelo Contribuinte: uma parte de terras do imóvel rural denominado Fazenda Novo Horizonte IV, matrículas 10.466 e 20.467 do Registro de Imóveis de Tiros/MG.

10. Não foram comprovadas as benfeitorias, sobressaindo se tratar de mera atribuição de valores no instrumento de aquisição dos imóveis rurais, o que é insuficiente para a caracterização de investimentos dedutíveis na apuração do resultado da atividade rural nos termos do art. 62 do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 – RIR/1999. Essa conclusão é reforçada pelo fato de que nas certidões das matrículas dos imóveis rurais adquiridos e na escritura pública de compra e venda, os imóveis são caracterizados como terras de campo, de cerrado e de pastagens naturais.

11. Dessa forma, o montante mensal das despesas de investimento na atividade rural foi glosado, com observância dos períodos e valores escriturados no Livro Caixa. Como para o ano-calendário 2017 as despesas foram escrituradas em Livro Caixa em conjunto com a pessoa física Idalina de Oliveira Baptista, a glosa limitou-se a 50% (cinquenta por cento) dos valores escriturados, valor que equivale às deduções procedidas pelo Contribuinte:

Créditos/Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

12. Na análise dos extratos bancários apresentados pelas instituições financeiras, para se determinar os créditos/depósitos bancários passíveis de serem submetidos a comprovação de origem pelo Contribuinte, foram excluídos os valores transferidos entre contas de sua titularidade e os valores cuja origem e natureza foram comprovadas pela simples leitura dos históricos. Foram consideradas comprovadas as origens dos créditos/depósitos bancários vinculados às notas fiscais eletrônicas emitidas pelo Contribuinte relativas à venda de produtos da atividade rural, conforme demonstrativo apresentado por ele. Essas operações foram cotejadas com os registros no Livro Caixa da atividade rural, restando comprovadas em sua quase totalidade.

13. O montante dos créditos/depósitos bancários cuja origem comprovada está relacionada às receitas da atividade rural é superior ao montante da receita bruta da atividade rural escriturada/declarada pelo sujeito passivo. Isso ocorre porque transitaram integralmente pela conta bancária do Contribuinte os recursos decorrentes das vendas vinculadas às notas fiscais eletrônicas emitidas em conjunto com a pessoa física Idalina de Oliveira Baptista (CPF 472.062.509-63), proprietária em condomínio dos imóveis rurais explorados na atividade rural.

14. Depois dessas operações, para os créditos/depósitos bancários não comprovados, foi efetuada intimação do Contribuinte para comprovação. Em resposta, ele comprovou parte da origem desses créditos/depósitos.

15. Para os créditos não comprovados, o Contribuinte alegou que se trata de recebimentos/captação de empréstimos pactuados junto às pessoas físicas Marínes Baptista, Marlene Baptista e Reginaldo Baptista. Limitou-se a apresentar comprovantes de depósitos/transferências bancárias e cópias de cheques, os quais não são hábeis por si sós para comprovar a existência de contratos de mútuos.

16. Da mesma forma não foram comprovadas as origens de créditos/depósitos bancários efetuados por Idalina Pereira Baptista, tendo sido apresentados apenas comprovantes de depósitos e cópias de cheques, os quais não provam a natureza das operações.

17. O Contribuinte identificou créditos/depósitos bancários na tentativa de comprovar transferências entre contas de sua titularidade, porém não há equivalência entre os valores creditados e debitados em suas contas-correntes.

18. Foram identificados pelo Contribuinte créditos/depósitos bancários os quais ele alega serem recebimentos de vendas de clientes, contudo não foram apresentados/localizados os correspondentes documentos fiscais e não foram identificados os registros das operações no Livro Caixa.

19. Dessa forma, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, os créditos/depósitos bancários com origem não comprovada foram lançados como omissão de rendimentos e estão consolidados a seguir:

Multa de Ofício

20. Foi aplicada a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

(...)

É o relatório.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

AUSÊNCIA DE DISTORÇÕES NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE INCABÍVEL.

Se a motivação do lançamento é clara e proporciona a contestação do contribuinte, a discordância quanto ao mérito é suficiente para demonstrar a sua nulidade. Sem evidência de tolhimento ao direito de defesa do contribuinte no caso concreto, não há que se falar em declaração de nulidade do lançamento.

ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO DO RESULTADO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

VENDA VERIFICADA EM NOTA FISCAL COM INFORMAÇÃO PELO CONTRIBUINTE DA DATA DO RECEBIMENTO DO VALOR.

O resultado da atividade rural, quando positivo, integra a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física devido no ano-calendário.

Não efetuada a opção prevista na Lei nº 8.023/1990, art. 5º, caput, considera-se o resultado da atividade rural a diferença entre as receitas recebidas e as despesas pagas, devendo tudo estar escriturado no Livro Caixa. Os documentos que comprovam os lançamentos devem ficar à disposição da fiscalização enquanto não ocorrer a decadência ou a prescrição.

A negativa de fato registrado em nota fiscal (ou de seus dados), emitida pelo próprio contribuinte e com recebimento do valor correspondente confirmado na ação fiscal, deve ser efetuada mediante prova contundente de que esse fato não existiu, ou por meio de cancelamento da nota fiscal antes do procedimento fiscal ou ainda explicação racional para a falta de cancelamento de tal nota.

ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO DO RESULTADO. DESPESAS DE INVESTIMENTO.

BENFEITORIAS PRÉ-EXISTENTES EM IMÓVEL RURAL ADQUIRIDO COM VALOR DESTACADO EM ESCRITURA PÚBLICA. FALTA DE INTERFERÊNCIA DA GLOSA DE DESPESA DA ATIVIDADE RURAL NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

São despesas dedutíveis na apuração do resultado rural os valores gastos com benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos, bem como culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais.

Na aquisição de imóvel rural com benfeitorias pré-existent, a escritura pública de compra e venda é documentos hábil a comprovar o valor dessas benfeitorias, desde que haja distinção entre esse valor e o valor da terra nua.

O resultado da atividade rural, quando positivo, é somado à base de cálculo do IRPF. Quando o resultado declarado é um prejuízo maior do que a glosa da despesa com investimento efetuada, a exclusão dessa glosa não interfere no valor do IRPF lançado.

DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PROVA PERANTE O FISCO DE CONTRATOS DE MÚTUO.

Com o advento da Lei nº 9.430/1996, art. 42, foi instituída presunção relativa de que os depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte constituem rendimentos sujeitos à incidência do IRPF. Concedida oportunidade de prova em contrário na ação fiscal sem providências por parte do contribuinte, deve ser efetuado o lançamento.

Se no momento da impugnação, o contribuinte não apresenta documentos idôneos para comprovar a origem dos depósitos, o lançamento deve ser mantido.

Para que seja comprovada perante o Fisco a relação obrigacional estabelecida em um contrato de mútuo é necessária a apresentação de contrato escrito com especificação do valor, da data da sua disponibilização e de prazo de vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, o contribuinte apresentou recurso voluntário, sob alegação de, em síntese: 1) Preliminarmente, o cerceamento de defesa por não se aplicar o desconto de 30% em caso de recurso administrativo; 2) A ausência de depósitos de origem não comprovada; 3) a inaplicabilidade da multa qualificada; 4) a ausência de omissão de rendimentos da atividade rural.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos parcialmente os demais requisitos de admissibilidade, conheço em parte do recurso.

DO NÃO CONHECIMENTO EM PARTE DO RECURSO

DA MATÉRIA ESTRANHA AO LANÇAMENTO

Busca o recorrente o reconhecimento da não incidência da multa qualificada por não restar comprovada a violação aos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

Como se constata do Relatório Fiscal e do Auto de Lançamento, somente foi aplicada multa de ofício de 75%, não tendo sido imposta a qualificação dela:

7- MULTA DE OFÍCIO:

7.1- As infrações apuradas na presente ação fiscal sujeitam-se à aplicação da multa de ofício à razão de 75% sob o valor do imposto devido, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996, a seguir transcrito:

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

(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)” Desta forma, corretamente fundamentou a DRJ em seu voto:

31. O relatório fiscal informa que foram usados como base de contribuição das contribuições patronais lançadas os valores de salário de contribuição declarados pelo contribuinte em suas Folhas de Pagamento e GFIP.

32. Dessa forma, questionar as verbas que compuseram as bases de cálculo das contribuições lançadas seria questionar os salários de contribuição declarados pelo contribuinte em suas folhas de pagamento e GFIP.

33. Assim, para que o lançamento fosse alterado, deveria o contribuinte comprovar que suas GFIP informaram equivocadamente os salários de contribuição e promover as referidas retificações de suas GFIP.

Assim, em não havendo aplicação de multa qualificada de 100%, mas tão somente a multa de ofício de 75% e, sendo a irresignação específica com relação à qualificação da multa, a discussão mostra-se alheia à lide.

Deixo de conhecer o recurso no ponto.

DA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Argui o recorrente como preliminar recursal o cerceamento de defesa e a supressão do duplo grau de jurisdição sob o argumento de que o desconto de 30% sobre a multa deve ser aplicado mesmo em caso de recurso.

Todavia, em análise da impugnação apresentada percebe-se que esta matéria não foi objeto de impugnação e, conseqüentemente, de análise pela DRJ.

Como se percebe do Decreto nº 70.235/72:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento
(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:
(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)
(...)

Art. 17.Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Desta forma, é a impugnação que delimita a matéria em discussão no Processo Administrativo Fiscal, após instaurar a fase litigiosa do procedimento de determinação e exigência do crédito tributário.

Assim sendo, a matéria que não foi objeto de impugnação não pode ser trazida como inovação no Recurso à segunda instância administrativa, entendimento este já sedimentado neste Conselho:

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Não deve ser conhecida a matéria inovada em recurso voluntário que não havia sido objeto de impugnação, tendo sido consumada a preclusão.

Ac. 2202-004.915, de 17/01/2019 RECURSO VOLUNTÁRIO. INOVAÇÃO RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

A impugnação, que instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, é o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as suas razões de defesa (arts. 1416, Decreto nº 70.235/1972). Não se admite, pois, a apresentação, em sede recursal, de argumentos não debatidos na origem, salvo nas hipóteses de fato superveniente ou questões de ordem pública. Não configurada hipótese que autorize a apresentação de novos fundamentos na fase recursal, mandatório o reconhecimento da preclusão consumativa.

Ac. 2202-005.272, de 09/07/2019 PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO QUANTO À INOVAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.

É vedado à parte inovar no pedido ou na causa de pedir em sede de julgamento de segundo grau, salvo nas circunstâncias excepcionais referidas nas normas que regem o processo administrativo tributário federal.

Ac. 2202-005.311, de 10/07/2019 INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso voluntário, em relação aos quais não teve oportunidade de se manifestar a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação em segunda instância, por preclusão processual.

Ac. 2402-007.507, de 07/08/2019 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa.

Ac CSRF. 9303-009.436, de 18/09/2019

Com isso, não conheço da alegação no recurso.

DA MATÉRIA CONHECIDA

MÉRITO

A AUSÊNCIA DE DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Informa a recorrente que os depósitos efetuados por sua ex-esposa, assim como por seus filhos, foram devolvidos no mesmo ano calendário e que, considerando que os empréstimos foram declarados em DIRPF, não necessitando demais comprovações.

Apresenta, junto do recurso voluntário declarações particulares, no intuito de comprovar os valores recebidos.

Primeiramente, com relação aos documentos novos apresentados em sede recursal, entendo por possível sua apresentação quando complementar àqueles já apresentados em sede de impugnação, em observância ao princípio da verdade material e do formalismo moderado.

Neste mesmo sentido, trago o seguinte precedente:

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO.

PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria controvertida desde a manifestação de inconformidade, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

(Acórdão 2202-006.718, Sessão de 2 de junho de 2020)

No que tange ao mérito, a existência de depósitos de origens não comprovadas, a legislação sobre o tema, em especial a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 42 dispõe sobre a omissão de rendimentos, que fundamentou a presente autuação:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica; II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Cumpre salientar que a existência de depósitos bancários em nome do contribuinte consiste em um indício de que eles se realizaram a partir de rendimentos do contribuinte. Por se tratar de indício, deve o contribuinte ser ouvido para indicar a origem destes depósitos e, portanto, cabe ao contribuinte provar por meio de documentação hábil e idônea, que tais valores tiveram origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva e/ou já tributados na fonte.

Considera-se como comprovação a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a determinar a natureza da transação, se tributável ou não.

Deve ser apresentado pelo contribuinte uma relação direta entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, com coincidência de datas e valores, não cabendo a “comprovação” feita de forma genérica fundada em meras alegações e apresentação de documentos sem a correlação dos valores com os depósitos.

Considerando a fundamentação acima, passo a análise do caso concreto.

Dos mútuos e Contrato de Conta Corrente Financeiro

Com relação ao ingresso de valores em conta corrente, foram apresentados tão somente dois contratos particulares de mútuo datados de 18.06.2021 referindo-se a valores dos anos de 2016 e 2017.

Diante dos fatos acima narrados, percebe-se que os contratos particulares de mútuo não possuem condão de afastar a autuação. Isto porque o registro público mostra-se como requisito essencial para dar efetividade e credibilidade perante terceiros, evitando que as partes os realizem com base em interesses particulares, especialmente quando mutuante e mutuário são ao mesmo tempo pessoa física e sócio da própria empresa.

Assim, para serem oponíveis a terceiros, especialmente quando se trata de Fazenda Pública e a finalidade é comprovar uma operação não incidente de tributos, é indispensável o registro dos mesmos, conforme art. 221 do Código Civil Brasileiro:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Neste sentido, as decisões proferidas por este Conselho:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CONTRATOS DE MÚTUO. FORMALIDADES CONTRATUAIS. REGISTRO DO CONTRATO. As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. Operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. A ausência de cláusula de devolução do valor mutuado e a falta de comprovação do pagamento do empréstimo descaracterizam a operação de mútuo. (Acórdão 2301-006.006 de 11/04/2019)

constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

(Acórdão 2202-006.718, Sessão de 2 de junho de 2020)

Da mesma forma ocorre com o contrato apresentado junto de recurso voluntário, intitulado de Contrato de Conta Corrente Financeiro, celebrado entre o recorrente e sua ex-esposa, Idalina de Oliveira Baptista, que permitiria a livre transferência recíproca de valores entre as partes.

Assim como nos contratos de mútuo, o que foi apresentado foi um instrumento particular, não sendo oponível à Fazenda Pública e que não afasta a necessidade de comprovação da origem, natureza e tributação das receitas.

Desta forma, não sendo passível de utilização o contrato particular apresentado, não restou comprovada a origem e natureza dos valores recebidos, não merecendo reforma a decisão recorrida neste ponto.

A AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

Neste ponto, transcrevo o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 114, §12º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância que abaixo transcrevo e que, desde logo, acolho como minhas razões de decidir.

A Lei nº 8.023/1990 dispõe:

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

[...]

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.

O art. 9º da Lei nº 9.250/1995 dispõe que o resultado da atividade rural, apurado na forma da Lei nº 8.023/1990, quando positivo, integrará a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física devido no ano-calendário.

Segundo a Lei nº 9.250/1995, art. 18, o resultado da exploração da atividade rural deve ser apurado mediante escrituração do Livro Caixa, no qual devem ser registradas as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e os demais valores que integrem a atividade. De acordo com o §1º desse dispositivo legal, o contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, por meio de documentação idônea que identifique o adquirente ou o 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 a prescrição.

No caso, foi solicitado ao Contribuinte que fizesse um cotejo entre as notas fiscais eletrônicas de venda de produtos da sua atividade rural relacionadas em demonstrativo com o efetivo recebimento dos recursos financeiros, bem como fossem apresentadas provas da efetiva data do recebimento. Foi pedido, ainda, que fossem especificadas as datas de lançamento dos valores nos Livros Caixa. Depois do exame dos documentos, foi detectado pela Auditoria que havia notas fiscais não lançadas em Livro Caixa, após o que o Contribuinte explicou que os valores de parte desses documentos fiscais, os quais especificou, não foram

recebidos. Foi, então, pedida comprovação dessa alegação, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1, “mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, tais como comprovantes de cobrança extrajudicial e judicial, protesto de títulos lavrado em Tabelionatos de Protesto e quaisquer outros elementos comprobatórios que julgar pertinentes”. Em relação aos demais documentos fiscais não escriturados no Livro Caixa, foi novamente solicitada justificativa para a omissão e a apresentação de documentos comprobatórios.

Em atendimento à intimação, o Contribuinte apresentou documentos comprobatórios de medidas judiciais de cobrança de valores não recebidos e devidos relativos à parte dos valores alegados, como se vê no relato do Auditor Fiscal:

3.7- Isto posto, foi lavrado em 13/10/2020, o Termo de Intimação nº 1, cuja ciência via postal, por Aviso de Recebimento (AR), ocorreu em 23/10/2020, intimando o sujeito passivo a apresentar os seguintes elementos:

[...]

3.8- Em 13/11/2020, foi solicitada juntada ao dossiê de comunicação com o contribuinte, formalizado no processo nº 13031.144442/2020-01, de documento de resposta, em atendimento às solicitações contidas no Termo de Intimação Fiscal nº 01, acompanhado de documentos comprobatórios de medidas judiciais, cujo objeto é a cobrança dos valores não recebidos e devidos pelos adquirentes dos produtos agrícolas, em contrapartida à venda de produtos agrícolas.

3.9- Os documentos apresentados correspondem à cobrança dos valores pactuados nas operações de compra e venda vinculados a parte das Notas Fiscais Eletrônicas emitidas, relacionadas no Termo de Intimação Fiscal, às quais o sujeito passivo informou não ter recebido os recursos financeiros correspondentes às receitas de vendas dos produtos agrícolas, restando comprovado, portanto, parte das alegações acerca da inadimplência dos adquirentes das mercadorias. GRIFEI

3.10- Por outro lado, não foram apresentados quaisquer documentos hábeis a demonstrar a existência de inadimplência por parte dos adquirentes dos produtos agrícolas vendidos pelo sujeito passivo, cujas operações de compra e venda foram formalizadas com lastro nos documentos fiscais relacionados na sequência. GRIFEI

[...]

As notas fiscais relacionadas totalizam R\$ 337.076,00, que depois de aplicado os percentuais da participação do Contribuinte, resultam em R\$ 171.238,00, sendo R\$ 50.831,30 relativos a notas fiscais emitidas em 2016 e R\$ 120.406,70 relativos a notas fiscais emitidas em 2017. Não houve, portanto, comprovação da inadimplência durante a ação fiscal, mesmo sendo um montante elevado, não sendo razoável se concluir que houve desistência de cobrança por parte do Contribuinte.

Na sua impugnação, o Contribuinte limita-se a dizer:

No dia 13/11/2020, foi feita solicitação de juntada ao dossiê de comunicação com o contribuinte, formalizado no processo nº 13031.144442/2020-01, em documento de resposta, atendendo às solicitações contidas no Termo de Intimação Fiscal nº 01, acompanhado dos documentos comprobatórios de medidas judiciais, em cujo objeto é a cobrança dos valores não recebidos e devidos pelos adquirentes dos produtos agrícolas, em contrapartida à venda de produtos agrícolas.

Os documentos apresentados correspondem à cobrança dos valores pactuados nas operações de compra e venda vinculados as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas, relacionadas no Termo de Intimação Fiscal, às quais o contribuinte corretamente informou não ter recebido os recursos financeiros correspondentes às receitas de vendas dos produtos agrícolas, estando comprovado, portanto, a inadimplência dos adquirentes das mercadorias.

Ocorre que, como se viu, os valores lançados não são os valores para os quais foi apresentada comprovação de medidas judiciais de cobrança. São valores para os quais não foi apresentada comprovação durante a ação fiscal. Tampouco o Contribuinte as apresenta agora.

Com relação à Nfe nº 9.655.262, consta no Termo de Verificação Fiscal:

3.6- Foi detectado também um documento fiscal emitido pelo sujeito passivo em 06/06/2016, Nfe nº 9.655.262, não escriturado no livro caixa da atividade rural, correspondente à venda de produtos da atividade rural, cujo (sic) data informada de recebimentos dos recursos financeiros relativos à receita de venda de produtos agrícolas informada no demonstrativo apresentado, ocorreu em 22/06/2016.

3.7- Isto posto, foi lavrado em 13/10/2020, o Termo de Intimação nº 1, cuja ciência via postal, por Aviso de Recebimento (AR), ocorreu em 23/10/2020, intimando o sujeito passivo a apresentar os seguintes elementos:

[...]

3.11- Especificamente em relação ao documento fiscal emitido pelo sujeito passivo em 06/06/2016, NFe nº 9.655.262, não escriturado no livro caixa da atividade rural, correspondente à venda de produtos da atividade rural, cuja data informada de recebimento dos recursos financeiros relativos à receita de venda de produtos agrícolas, ocorreu em 22/06/2016, foi apresentado um extrato de e-mail enviado pelo adquirente das mercadorias, com o seguinte conteúdo:

eliane.soares@veloso.com.br Sex, 13/11/2020 15:38 Para: Você Boa tarde Ana Catia Declaro em nome de Paulo Veloso dos Santos, CPF 010.033.996-49, proprietário da Fazenda Nova Suíça, que a nf 9655262 emitida em 06/06/2016, valor R\$ 19.999,20, ref. Venda de milho, não é do nosso conhecimento esta negociação, portanto, esta mercadoria não foi entregue na fazenda de minha propriedade.

Declaro o não reconhecimento da nf e da dívida.

Obrigado.

3.12- Ocorre que o mencionado documento fiscal foi regularmente emitido, não foi cancelado, e a simples declaração do não reconhecimento da negociação e da dívida por parte do adquirente consignado no documento fiscal, é insuficiente para comprovar o não recebimento dos recursos a que faz jus o sujeito passivo sob procedimento fiscal, em razão das vendas (sic) das mercadorias.

3.13- Ele próprio informou em demonstrativo apresentado em atendimento a Termo de Intimação Fiscal ter recebido os recursos em 22/06/2016. Se a operação de compra e venda nunca existiu, deveria ter procedido ao cancelamento da Nota Fiscal Eletrônica, o que não foi feito.

3.14- Portanto não restaram comprovadas as alegações de que as vendas de produtos da atividade rural, cujos documentos fiscais emitidos nos anos de 2016 e 2017, relacionados acima, não escriturados no livro caixa da atividade rural e não declarados nas Declarações de Ajuste Anual, não foram pagas pelos adquirentes das mercadorias. Como se vê, a ausência do cancelamento da nota fiscal foi um dos motivos para o lançamento da receita. Foi levado em consideração também que o próprio Contribuinte afirmou que recebeu o valor da venda em 06/2016. Em resposta à intimação, ele informou tratar-se de "VENDA A PRAZO PAGAMENTO DIA 22/06/2016 – ESCRITO EM ANOTAÇÕES GERAIS". Não há nenhuma prova de que a pessoa que respondeu a mensagem eletrônica enviada pode falar em nome do comprador, Paulo Veloso dos Santos. Ademais, não foi apresentada nenhuma explicação para a emissão de uma nota fiscal com informações supostamente inverídicas e o motivo de não ter sido cancelada.

Desta forma, sem razão o recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, não conheço das alegações de não incidência da multa qualificada e do desconto de 30% sobre a multa e, na parte conhecida nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske