



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13982.720751/2013-12
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-004.017 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2017
Matéria IRPF
Recorrentes JOÃO CARLOS PREZZOTTO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010

DECADÊNCIA. DEPÓSITO BANCÁRIO. FATO GERADOR.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Súmula CARF nº 38).

OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RURAL. MÚTUO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A ausência de comprovação da efetividade do mútuo arguido impõe a manutenção da omissão de receita autuada, excluindo do lançamento apenas os recebimentos devidamente contabilizados.

DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTIMAÇÃO DO CO-TITULAR DA CONTA BANCÁRIA EM PROCESSO CORRELATO. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA CARF N.º 29. VALORES DECLARADOS. EXCLUSÃO EM BLOCO.

Devem ser mantidos no lançamento os valores relativos aos depósitos nas contas em que o co-titular foi intimado para apresentar justificativas sobre as origens dos valores, em processo correlato.

Devem ser excluídos os valores correspondentes aos ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, seja a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte e receitas da atividade rural, em bloco, da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada;

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE PROVA DO DOLO DE FRAUDE, CONLUÍO OU SONEGAÇÃO.

A descrição a ser realizada pela autoridade fiscal não deve se limitar à infração tributária ocorrida, mas deve especificar e demonstrar a conduta de

fraude, conluio ou sonegação, mediante a presença de dolo, pois não é o fato de a empresa ter incorrido nas infrações descritas no auto de infração que desembocará necessariamente na aplicação da penalidade de 150%. Se assim o fosse, a multa qualificada seria uma regra e não uma exceção

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao voluntário, também por unanimidade, em rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em dar provimento parcial, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

EDITADO EM: 05/12/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausentes os Conselheiros Dione Jesabel Wasilewski e Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me do relatório produzido em assentada anterior, eis que aborda de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

Por meio do Auto de Infração de fls. 2 a 19 (a numeração digital é a adotada neste acórdão), exige-se R\$ 3.250.813,20 de imposto de renda, R\$ 4.876.219,81 de multa de ofício qualificada de 150%, e acréscimos legais decorrentes da ação fiscal efetuada em desfavor do contribuinte, acima qualificado, iniciada com a abertura do Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.03.00-20 12-00166-3.

2. Segundo a autoridade fiscal, em 08 de março de 2012, foi encaminhado ao contribuinte o Termo de Início de Procedimento Fiscal e solicitada a apresentação do Livro-Caixa da Atividade Rural e extratos bancários das contas correntes de depósito, investimento e de poupança, mantidas sob sua titularidade referentes aos anos-calendário de 2008 e 2009.

3. Após sucessivos pedidos de prorrogação, o autuado disponibilizou o arquivo digital da movimentação rural de 2008

e 2009 e encaminhou autorização para que a fiscalização solicitasse diretamente aos bancos os extratos bancários.

4. Da análise da DIRPF e da DITR, a autoridade fiscal constatou tratar-se de exploração de atividade rural em condomínio.

5. Do cotejamento dos dados registrados no Livro Caixa e nos extratos bancários enviados pelas instituições financeiras, a autoridade fiscal constatou a existência de entradas financeiras, via bancos, registradas como acréscimo no saldo do Livro Caixa e sob a denominação de “empréstimos”, mas que na realidade provinham de transferências bancárias, descontos de títulos ou depósitos bancários.

6. Nos extratos bancários foram também identificadas entradas sem a correspondente escrituração no Livro Caixa.

7. O sujeito intimado e reintimado a esclarecer tais situações se manteve silente.

8. Buscando identificar a origem das entradas bancárias, que o contribuinte não esclareceu, a autoridade fiscal encaminhou ofício às instituições financeiras, requerendo comprovantes dos lançamentos efetuados nas contas-corrente do mesmo.

9. A partir desses documentos encaminhados pelos bancos, a fiscalização elaborou a Planilha “Análise Resposta Bancos”, às fls. 1202 a 1217.

10. A citada planilha é assim formada:

Data/Histórico e valor: se refere ao valor lançado a crédito (entrada) no extrato bancário do sujeito passivo e o histórico constante do referido extrato.

Análise extrato/livro caixa: diz respeito a como a entrada na conta bancária do sujeito passivo foi escriturada em seu livro caixa. A expressão “não contabilizado” significa que não identificamos em seu livro caixa o lançamento correspondente, por sua vez a expressão “xxx - empréstimo” é utilizada quando no livro caixa este valor consta como empréstimos contraídos junto a instituições financeiras.

Origem banco: Refere-se à informação carreada pela instituição financeira. Os documentos coligidos pelas mencionadas instituições estão relacionados no anexo DOCUMENTOS BANCOS. (BB, HSBC, SICOOB, SANTANDER e BRADESCO).

Conclusão. As expressões contidas nesta coluna possuem o seguinte significado:

RURAL: Esta conclusão surge quando a Fiscalização conseguiu identificar quem foi o depositante dos recursos e cumulativamente constatar que se trata de pessoa jurídica cuja atividade seja a aquisição e/ou comércio/industrialização de produtos agrícolas ou de animais (atividades correlatas às

desenvolvidas pelo autuado). A mesma conclusão emerge no caso dos depósitos efetuados por pessoas físicas e desde que esta Fiscalização tenha identificado que os depositantes (pessoas físicas) exerciam a atividade rural.

Ainda neste ponto, convém repisar que com relação ao depositante denominado de SEMENTES PREZZOTTO LTDA (depositou R\$ 11.993.985,46 nas contas bancárias do autuado) procedemos a diligência (anexo DILIGENCIA SEMENTES PREZZOTTO) na qual esta foi provocada a explicar a natureza dos depósitos efetuadas nas contas correntes do senhor João Carlos Prezzotto. Até a presente data o requestado por esta Fiscalização não foi atendido. Do mesmo modo e por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 11 o autuado foi instado a explicar o motivo de tais depósitos. Nada respondeu até o momento.

Convém ressaltar que o senhor João Carlos Prezzotto é sócio da empresa SEMENTES PREZZOTTO LTDA, conforme documento (cadastro CNPJ) constante do anexo - DILIGENCIA SEMENTES PREZZOTTO. SEM ORIGEM: Esta conclusão surge quando a instituição financeira não informou a esta fiscalização quem foi o depositante.

SEM MOTIVO: Neste caso, em que pese a instituição financeira ter identificado quem foi o depositante esta Fiscalização não constatou tratar-se de uma pessoa jurídica/pessoa física que opere com atividade rural.

11. Com base nessas conclusões, a autoridade fiscal considerou os depósitos sem origem ou sem motivo como depósitos bancários de origem não comprovada conforme estatui o artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

12. Com relação à conta bancária mantida junto ao Banco do Brasil S/A, a autoridade lançadora considerou somente 50% dos valores não comprovados, visto tratar-se de conta bancária mantida em conjunto com o senhor José Carlos Prezzotto.

13. Já os depósitos considerados como relacionados com a atividade rural – os depósitos para os quais a Fiscalização identificou o depositante como pessoa jurídica ou pessoa física que atua na atividade rural - foram considerados como omissão de receitas da atividade rural.

14. O auditor ainda fez as seguintes considerações:

Destacamos ainda que em que pese o senhor João Carlos Prezzotto mencionar em sua DIRPF (anexo bens) e DITR que possui 40 % da atividade rural em comum, na apuração do resultado declarado pelo mesmo (conforme DIRPF - Demonstrativo de Atividade Rural) lhe coube o percentual de 24% das receitas e despesas escrituradas no livro caixa apresentado, sendo este o percentual considerado pela Fiscalização em relação à omissão de receitas da atividade rural de que trata este lançamento.

Tal providência se explica pelo fato de que em relação ao movimento escriturado no livro caixa (anexo LIVRO CAIXA

2008 2009) os demais participantes da atividade em comum também declararam em suas DIRPF somente receitas e despesas calculadas a partir deste livro caixa.

Sendo assim, adotamos como percentual a ser atribuído a cada um dos condôminos o mesmo índice por eles considerados nas DIRPFs, respectivas, conforme demonstrado na planilha PARTICIPAÇÃO NA RECEITA DA ATIVIDADE RURAL ESCRITURADA. – CONDÔMINOS.

Em sua DIRPF (anexo DIRPF) o sujeito passivo optou por tributar os rendimentos da atividade rural por meio do seu resultado, ou seja, receitas menos despesas. Deste modo, na presente autuação foi mantida a opção do sujeito passivo.

15. Sobre a qualificação da multa de ofício, a autoridade fiscal assim se posicionou:

A juízo destas autoridades fiscais, o autuado adotou conduta que teve por desiderato impedir o conhecimento por parte da administração tributária do total das exações devidas pelo mesmo durante os anos-calendário de 2008 e 2009.

O sujeito passivo praticou de forma reiterada durante o período fiscalizado (anos-calendário 2008 e 2009), ato que modificou a característica essencial do fato gerador de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil de modo a reduzir o montante devido, ao omitir de sua escrituração receitas relativas a atividade rural.

Há de se salientar que para a correta constatação dos tributos devidos pelo sujeito passivo necessário se faz a comparação das declarações apresentadas por este com a sua escrituração (atividade rural). No caso do contribuinte ora fiscalizado tal comparação é possível, porém os dados inseridos em sua escrituração no período de 2008 e 2009 são inexatos, não refletem a realidade dos fatos, logo as declarações apresentadas padecem de veracidade.

Tal conclusão se arrima no fato de terem sido contabilizadas a título de empréstimos entradas que se apurou tratar-se de receitas da atividade rural, (inserção de elementos falsos). Do mesmo modo se constatou em relação a depósitos bancários mantidos a margem da escrituração, (omissão de informações).

Este fato retardou o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fazendária, pois antes de a ação fiscal ser iniciada a percepção que a Fazenda Pública possuía do fato gerador era aquele informado pelo sujeito passivo em sua DIRPF. Não fosse a ação da fiscalização, a administração tributária não teria noção da amplitude dos fatos geradores que compõem a presente autuação.

Não podemos olvidar que é por meio da declaração, acima mencionada (DIRPF), que a Administração Tributária se instrumentaliza a fim de cobrar coercitivamente (judicialmente)

os tributos sujeitos a lançamento por homologação que lhes são devidos.

Ainda nesta seara, há de se destacar que o fato de o contribuinte apresentar DIRPF com informações falsas ou inexatas à Receita Federal do Brasil se subsume a conduta prevista no artigo 1º da Lei n. 8.137/90. É na omissão do contribuinte (não escrituração de receitas) que reside a fraude que justifica o percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio destas condutas, o contribuinte se esconde na esperança de que o Fisco nada descubra, e assim não possa exercer o seu direito (constituir o crédito tributário) no prazo decadencial, acarretando prejuízos aos cofres públicos.

(...)

Desta maneira, frente as ações/omissões da autuada estas autoridades fiscais fixaram a multa de ofício em 150% no que se refere às infrações antes citadas.

16. O contribuinte apresenta impugnação, às fls. 1247 a 1294, protestando contra a autuação fiscal, pois para apurar uma suposta omissão de rendimentos da atividade rural, a autoridade lançadora elaborou um demonstrativo de omissão de receitas da atividade rural, onde todos os depósitos bancários nele relacionados, seriam de receitas não declaradas na atividade rural.

17. A autoridade fiscal, para chegar a tal conclusão, partiu dos depósitos feitos nas contas bancárias confrontando-os com aqueles valores lançados no livro caixa. Não encontrando correspondência entre os depósitos bancários com aqueles lançados no livro caixa, presumiu a omissão de receita.

18. Porém a quase totalidade dos valores relacionados no mencionado demonstrativo, refere-se a transferências bancárias da Empresa Sementes Prezzotto Ltda para o impugnante, em face de um contrato de mútuo celebrado entre essas partes, o qual também está registrado no Livro Caixa do autuado e no Livro Diário da Sementes Prezzotto.

19. A autoridade fiscal constatou que a empresa SEMENTES PREZZOTTO LTDA depositou a importância de R\$ 11.993.985,46 nas contas bancárias do ora autuado que é sócio da empresa em questão, como percebido pela própria autoridade lançadora.

20. Diz que no caso de MÚTUO há apenas mutação patrimonial, pois, em decorrência da saída/entrada de moeda, existe a entrada/saída de dívida. Não há que se cogitar de receita tributável (ou não) ou de pagamento dedutível (ou não).

21. Conclui, após citar doutrina que a receita só alcança valores que ingressam de maneira positiva no patrimônio da entidade, e que, portanto, somente os valores recebidos, ingressados no patrimônio da entidade, são hábeis a compor efetivamente a base de cálculo para apurar o resultado da atividade rural.

22. Menciona mácula ao princípio da capacidade contributiva, pois no caso de mútuo, não há qualquer autorização constitucional ou legal para tributação de referidas importâncias.

23. Ressalva que embora, a despeito de intimado a comprovar a origem dos recursos, tenha se quedado inerte, este fato, por si só não é suficiente para caracterizar omissão de receita. No máximo, indício, quiçá, sujeito a um maior e melhor aprofundamento, e, ainda:

Ao que dá a entender, as autoridades fiscais imaginaram que o autuado vendeu mercadorias para a empresa SEMENTES PREZZOTTO LTDA, sem documento fiscal, especulação esta que, para sustentar o lançamento, deveriam, mais do que nunca, ir além.

Por isso não é possível, dar como do sujeito passivo a propriedade de numerário por ele transitado em seu LIVRO CAIXA e assim a prática de ilícito consistente no não oferecimento à tributação daqueles valores recebidos através de mútuo.

As acusações fiscais, em relação aos depósitos feitos na conta corrente do autuado pela EMPRESA SEMENTES PREZZOTTO LTDA, fica no campo da especulação, mas não encontra suporte especialmente do decantado princípio da tipicidade cerrada e à falta do devido aprofundamento da matéria que pudesse ser tributada.

24. Em continuação, afirma que a autoridade fiscal, além daqueles valores depositados pela Empresa Sementes Prezzotto Ltda para o autuado, entendeu que outros depósitos têm origem em receita não declarada.

25. Muitos dos valores depositados na conta do autuado têm origem nas vendas feitas pelo autuado e que estão lançadas no Livro Caixa. Outro, foi depósito indevido e

posteriormente devolvido e ainda, há outros depósitos, cuja origem são vendas feitas pela Empresa Sementes Prezzotto Ltda para clientes dessa, mas a cobrança bancária e o correspondente depósito bancário foram feitos pelo cliente na conta do autuado, que, por sua vez, considerou como mútuo junto à mesma. E a operação assim foi feita em razão da cessão do crédito para o autuado.

26. A autoridade fiscal acusou a percepção de milhões de reais por parte do impugnante, no entanto, em vez de arbitrar tal receita a base de 20%, utilizou como base de cálculo a diferença entre a receita bruta e as correspondentes despesas, agindo em descompasso com a legislação pertinente que prescreve se constatada a falta da escrituração das receitas, das despesas de custeio, dos investimentos e demais valores que integram a atividade implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

Conclui que o lançamento fiscal está eivado de nulidade, devendo, portanto, ser desconstituído.

27. Pede também o reconhecimento da decadência sobre o período de janeiro a agosto de 2008.

28. Caso mantida a exigência do auto de infração, o contribuinte aduz que deve ser afastada a existência de simulação, o evidente intuito de fraudar o fisco e, por conseguinte, determinar a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, sem a qualificação.

29. É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba julgou procedente em parte a impugnação, restando mantida parcialmente a notificação de lançamento, conforme a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF Exercício: 2009, 2010*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.
DOCTRINA. EFEITOS.*

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

A doutrina transcrita não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

MÚTUO. PROVA.

Contrato de mútuo sem registro público e desacompanhado de outras provas não tem força suficiente para refutar a alegação fiscal da existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem não têm qualquer relevância na análise dos fatos alegados.

NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos

por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. DECADÊNCIA.

Nos casos em que o contribuinte entrega a declaração de ajuste anual dentro do prazo legal, apura saldo de imposto a pagar e declara rendimentos tributáveis que sofreram, inclusive, retenção de imposto na fonte e submeteram-se aos recolhimentos de carnê-leão e/ou de imposto complementar, o lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas tem a natureza jurídica de lançamento por homologação, com fato gerador complexivo, de período anual, sendo que os termos iniciais para a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos são as datas da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, 31 de dezembro dos anos calendário correspondentes aos exercícios analisados.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL.

Para fins de tributação, considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta auferida e o das despesas e investimentos pagos, limitando-se esse resultado a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

MULTA QUALIFICADA

É de se manter a multa qualificada de 150%, estando configurado o intuito de fraude com a consequente redução do imposto devido.

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário, no qual a contribuinte sustenta, em síntese:

- a) a não incidência do IRPF sobre a suposta omissão de rendimentos da atividade rural em decorrência de depósitos bancários de origem comprovada - valores transferidos da conta corrente da Empresa Sementes Prezzoto para João Carlos Prezzoto (mútuo);*
- b) a não incidência em razão da comprovação da origem dos depósitos pela venda de mercadorias próprias e pela venda de mercadorias da Semente Prezzotto LTDA, considerando o depósito em nome de João Carlos Prezzotto, o que infirma a acusação de omissão de rendimentos da atividade rural em decorrência de depósitos bancários de origem comprovada;*
- c) a invalidade do lançamento fiscal em razão do absoluto desrespeito ao artigo 42, § 4º, da Lei 9.430/96, sobre a suposta omissão de receita em razão da não comprovação da origem dos depósitos bancários não comprovados;*
- d) que foi utilizada a totalidade dos valores depositados nas contas bancárias, relativamente ao período objeto de*

lançamento como base de cálculo, quando a lei manda arbitrar a totalidade da receita;

e) o critério adotado pelas autoridades fiscais de preservar a apuração feita pelo autuado e adicionar ao mesmo a receita tida por omitida é arbitrário, pois se trata de um critério exclusivamente subjetivo dos agentes fiscais, quando existe norma a dispor sobre procedimento a ser adotado;

f) decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação ao período anterior a janeiro de 2009;

g) a inaplicabilidade da multa qualificada;

h) do equívoco do recálculo realizado após o julgamento de primeira instância

Com a análise do recurso, entendeu este Colegiado pela conversão do julgamento em diligência, por meio da Resolução n.º 22.01-000.232, fls. 1.895/1904, para que a autoridade lançadora se pronunciasse sobre o aproveitamento do tributo recolhido referente à parte declarada pelo contribuinte, bem como sobre a intimação do co-titular da conta corrente.

Em resposta a mencionada Resolução, foi apresentada Informação Fiscal, fls. 1.908 e 1909, na qual a autoridade fazendária dispõe:

i) se houve o aproveitamento do tributo recolhido referente à parte declarada pelo contribuinte

Tais lançamentos não foram, para efeito de apurações de bases de cálculo, adicionados aos valores já declarados pelo contribuinte, e, por conseguinte, esclarecemos que a fiscalização não reconheceu ou aproveitou tributo recolhido em face da base declarada. Os lançamentos decorrem de valores não declarados, não tributados, e, portanto, não houve créditos ali apropriados em favor do contribuinte. (...).

ii) se houve a intimação do co-titular da conta corrente

Verificamos que, no curso da ação fiscal, o contribuinte co-titular da conta bancária, Sr. José Carlos Prezzoto - CPF n.º 346.294.409-68, não fora intimado a manifestar-se acerca da movimentação bancária em comum, isto porque a fiscalização direcionou novo (outro) procedimento fiscalizatório, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n.º 09.2.03.00-2013-00368-6 (em anexo), nesse contribuinte José Carlos Prezzoto, que culminou nas similares e correlacionadas apurações (PAF n.º 13982-721.168/2013-11) ao que verificamos nos procedimentos fiscais ora diligenciados. (...).

O contribuinte foi cientificado do teor da Resolução do CARF e da Informação Fiscal citada, mas não se manifestou.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

1. Recurso de ofício

Conheço do recurso, pois presentes os requisitos de admissibilidade.

Devido à exoneração parcial do crédito tributário, foi interposto recurso de ofício, no próprio acórdão recorrido.

Pela análise dos autos, inclusive, diante das razões já dispostas na análise do recurso voluntário, encontra-se correta a referida exoneração, considerando a aplicação do percentual de 20% sobre a receita bruta, com fulcro na legislação de regência.

A falta da escrituração exigida por lei implica necessariamente o arbitramento da base de cálculo do imposto de renda à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário, seja qual for a opção do contribuinte quanto à forma de tributação do resultado da atividade rural na declaração de ajuste anual.

Ademais, considerando as suas peculiaridades, os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, que, a princípio, foram comprovadas por todos os documentos acostados aos autos, inclusive nota fiscal de produtor.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento.

2. Recurso voluntário

Conheço do recurso, posto que tempestivo e com condições de admissibilidade.

2.1. Da inoccorrência de decadência

Aduz o contribuinte que deve ser reconhecida a decadência dos fatos geradores anteriores a 31/08/2008, tendo em vista que a autuação ocorreu em 13/09/2013.

Ora, o entendimento deste Conselho acerca da contagem de prazo decadencial em se tratando de omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada já se encontra pacificada na Súmula CARF nº 38, a saber:

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

Portanto, incabível acatar a tese do interessada que pretende contar o prazo decadencial, no caso, mensalmente.

Rejeito, dessa forma, a prejudicial de mérito invocada.

2.2. Do mérito

As infrações sob análise, consoante o Relatório Fiscal, são: a) **depósitos bancários de origem não comprovada** (com relação à conta bancária mantida junto ao Banco do Brasil, foram considerados 50% dos valores não comprovados - origem/motivo - visto que se trata de conta bancária mantida em conjunto com o senhor José Carlos Prezzotto); b) **depósitos considerados como relacionados com a atividade rural** (depósitos para os quais a fiscalização identificou o depositante como pessoa jurídica ou pessoa física que atua na atividade rural, de modo que foram considerados como **omissão de receitas da atividade rural**).

2.3. Da omissão de rendimentos da atividade rural

Conforme dispõe do Relatório Fiscal, foram **confrontados os depósitos feitos nas contas bancárias com os valores lançados no livro caixa** e, não havendo correspondência entre eles, foi constatada a **omissão de rendimentos da atividade rural, mediante a comprovação da origem**.

A decisão de primeira instância, acerca da referida omissão, assim consignou:

36. O impugnante justifica os depósitos que compõem a planilha “Demonstrativo de Omissão de Receitas da Atividade Rural” como advindos do contrato de mútuo celebrado entre ele e a empresa Sementes Prezzotto Ltda, trazendo aos autos como prova o documento de fls. 1298 e 1299, subscrito de um lado pelo impugnante como pessoa natural e do outro pelo impugnante como sócio da mutuante.

37. Não há necessidade de contrato de mútuo ser por escrito, não havendo exigência de forma especial para estas operações, à luz do Código Civil Brasileiro. Porquanto possa não haver a obrigatoriedade de celebrar-se por escrito tal contrato, podendo os contratantes fazê-lo “no fio do bigode”, o mesmo não se aplica quando se pretende opô-lo a terceiro, especialmente contra a Fazenda Pública. Dispõe o Código Civil Brasileiro, no seu art. 221:

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.

38. Verifica-se, por este dispositivo, que para que um negócio possa operar seus efeitos em relação a terceiros é necessário que além de escrito esteja registrado no registro público. Assim, se o contribuinte quer demonstrar à Fazenda Pública a origem de um

crédito em sua conta corrente, deve provar a natureza da obrigação que deu origem àquela importância depositada, permitindo ao fisco verificar se houve ou não o pagamento dos tributos eventualmente incidentes, o que só é possível através do cumprimento dos requisitos mínimos exigidos no citado dispositivo e, ainda, sujeito a verificações quanto à veracidade do seu conteúdo.

39. Ademais, tal contrato, como forma de ilidir o Auto de Infração, apresenta uma fraqueza gritante, a saber, a mesma pessoa, embora em papéis diferentes, o subscrevem, fato que por

si só não invalida tal avença, mas que carece de estar acompanhado de outras provas (transferência bancária, capacidade econômica do mutuante no momento da disponibilidade, etc) para caracterizar um conjunto probatório capaz de respaldar os argumentos da defesa.

40. Assim não há como considerar procedente a impugnação nesse aspecto.

Em sede recursal, o recorrente reitera os argumentos dispostos em impugnação sobre a existência de um contrato de mútuo celebrado entre as partes, no que se refere à transferência de valores da conta corrente da empresa Sementes Prezzoto LTDA para João Carlos Prezzoto.

Sobre o referido contrato utilizado pelo contribuinte para justificar os seus recebimentos, os seguintes dispositivos do Código Civil assim determinam:

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Art. 587. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será: I até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para semeadura;

II de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

III do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.

A respeito do tema, Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald assim elucidam:

Seguindo o caminho pavimentado pelo conceito adotado pelo Código Civil (art. 586), nota-se que o mútuo constitui-se como contrato típico e nominado, com uma natureza jurídica bem definida:

i) é contrato real, por exigir a tradição;

ii) é unilateral, por estabelecer obrigações para uma das partes apenas;

iii) é informal, não exigindo o cumprimento das formalidades;

iv) pode se apresentar como gratuito ou oneroso, a depender de sua finalidade.

[...].

A unilateralidade do negócio decorre do fato de que, formado o contrato pela entrega da coisa, somente o mutuário terá obrigações, como o dever de restituí-la.

[...].

(CHAVES DE FARIAS, Cristiano. ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil. Vol. 4. 3ª ed. rev., ampl. e atual. Editora Juspodivm: Bahia, 2013. p. 777)

Assim, em razão da natureza informal do contrato de mútuo, faz-se relevante a comprovação da realidade do contrato, que pode ser aferida pela transferência do valor mutuado e sua posterior devolução.

Cumprе destacar que, pelo teor da Cláusula 4ª do referido contrato, fl. 1298, "compromete-se o mutuário a devolver ao mutuante o valor do objeto de mútuo, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas da solicitação da devolução, que pode ser parcial ou total".

Desse modo, o valor apenas seria devolvido, caso fosse solicitado, parcial ou totalmente, o que demonstra a descaracterização do contrato utilizado, pois o objeto do mútuo deve ser efetivamente devolvido.

Diante dessas considerações, compulsando-se os autos, verifica-se que não foram apresentadas provas aptas à comprovação do contrato de mútuo, de modo que deve ser mantida a decisão recorrida, nesse ponto.

Ainda sobre a omissão de receitas da atividade rural, a decisão de piso assim se pronunciou:

41. O impugnante combate a autuação, aduzindo que constam, na planilha DEMONSTRATIVO DE OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL (fls. 1233 a 1237), valores referentes a transferências bancárias da Empresa Sementes Prezzotto Ltda e valores concernentes a vendas feitas pelo autuado e pela Sementes Prezzotto, porém a autoridade fiscal considerou tudo como omissão de receita.

42. Traz, a título exemplificativo (sic), o valor de R\$ 50.016,53, que tem, segundo o impugnante, origem em duas operações que se encontram registradas no Livro Caixa, sob os números de Notas Fiscais 9855 e 9857, trazendo, aos autos, cópias das referidas Notas Fiscais às fls. 1337 e 1338.

43. Como as cópias encontravam-se ilegíveis, o processo foi encaminhado à unidade de origem, por meio do Despacho de fl. 1761, para providências junto ao impugnante, no sentido da obtenção de cópias legíveis, no entanto, o mesmo preferiu a omissão probatória.

44. Diz que lançou, em 30/01/2008, no Livro Caixa a importância de R\$ 25.165,13, que se refere à venda do impugnante, mas tal valor não foi registrado no aludido Livro, como se pode depreender da leitura da fl. 349 deste processo (cópia da fl. respectiva do Livro Caixa).

45. Afirma que o valor de R\$ 11.250,00 refere-se a depósito indevido feito pela Cereale Insumos Agrícolas, mas não traz prova sobre tal equívoco.

46. Confecciona uma planilha sobre valores referentes às vendas da Empresa Sementes Prezzotto Ltda, que foram tratadas como mútuo.

47. Tais valores não podem ser considerados pela mesma razão expendida quando da análise do tópico “mútuo” deste acórdão.

Observa-se que foram reiterados os argumentos em sede de recurso voluntário, e, com a análise dos documentos anexos, é possível identificar, fl. 349 e seguintes, a contabilização da **venda realizada em 30/01/2008, no valor de R\$ 25.165,43**; bem como é possível aferir no livro caixa o total de **R\$ 50.016,53, no dia 29/01/2008** (Topigs do Brasil); mas, no que tange ao depósito do montante de R\$ 11.250,00 (supostamente feito de forma indevida pela Cereale Insumos Agrícolas LTDA, em 08/02/2008), não há comprovação da devolução alegada.

Além disso, com a realização do cotejamento entre o Demonstrativo de Omissão de receitas da atividade rural e o livro caixa, além da comprovação das receitas mencionadas, também identifica-se que foram contabilizados no livro-caixa as seguintes vendas:

1. 15/08/2008 - R\$ 15.190,23 - ALIBEM
2. 22/08/2008 - R\$ 410.615,77 - COABRA
3. 03/04/2009 - R\$ 18.289,44 - TOPIGS DO BRASIL
4. 26/05/2009 - R\$ 4.930,75 - VANZIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO E REP.
5. 17/07/2009 - R\$ 4.261,38 - COOPERATIVA R. ALFA

Assim, devem ser excluídos da exigência da omissão de rendimentos da atividade rural o valor de **R\$ 25.165,43 (30/01/2008)**, de **R\$ 50.016,53 (29/01/2008)** e os valores listados acima, que constam expressamente do livro caixa (ao contrário do disposto no demonstrativo de omissão de receitas da atividade rural, que informa que não foram contabilizados, ou seja, não identificado o lançamento no livro caixa).

Ademais, afirma o recorrente, sem especificar os depósitos, **que muitos dos valores depositados** na conta de João Carlos Prezzotto têm origem nas vendas feitas por ele e que estão lançadas no livro caixa. Outro foi depósito indevido e posteriormente devolvido e existem outros depósitos que possuem origem nas vendas feitas pela Sementes Prezzotto para clientes, mas a cobrança bancária e o correspondente depósito bancário foi feito na conta do recorrente, que por sua vez, considerou como mútuo junto à empresa.

Diante da ausência de provas de todas as alegações, bem como pela desconsideração do mútuo, mantém-se a omissão de receita da atividade rural remanescente.

2.4. Do arbitramento da atividade rural

No que se refere à opção acerca da base de cálculo feita pelo contribuinte (receita menos despesas), quando da declaração, de acordo com a redação do artigo 63 do Decreto 3000/99, a regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é pelo confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano-calendário.

Contudo, o contribuinte pode optar pela tributação de 20% da receita bruta do ano-calendário.

A falta da escrituração exigida por lei implica necessariamente o arbitramento da base de cálculo do imposto de renda à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário, seja qual for a opção do contribuinte quanto à forma de tributação do resultado da atividade rural na declaração de ajuste anual.

Acerca do tema, a decisão recorrida concluiu que o auto de infração merece reparo no sentido de estabelecer a base de cálculo a razão de 20% sobre R\$ 4.161.582,07 (omissão) somado ao valor já declarado como receita bruta pelo próprio contribuinte.

Assevera o recorrente que a receita bruta seria a soma total das supostas **omissões do período**, a qual importa em R\$ 11.821.138,93 (R\$ 4.161.582,07+R\$ 7.659.556,86 = R\$ 11.821.138,93).

E, nos termos da legislação em comento, a base tributável limitada a 20% seria de R\$ 2.364.227,78, sendo que sobre a base tributável (limitada a 20%) seria aplicável a alíquota de 27,5%. Logo, o imposto devido, sem redução, seria de R\$ 650.162,64.

Cumpre elucidar que procedeu corretamente a decisão recorrida, pois considerando a irregularidade na escrituração contábil do contribuinte, foi arbitrado 20% da receita bruta como base de cálculo do tributo. A receita bruta a ser considerada é a receita total, inclusive a omitida pelo recorrente, pelo teor do art. 5º, parágrafo único, da Lei 8.023/1990, abaixo transcrito:

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.

Portanto, não merece reparo a decisão recorrida, nesse ponto.

2.5. Da omissão de rendimentos - depósitos bancários de origem não comprovada

A respeito do vício indicado pelo contribuinte, por se tratar de questão afeta ao mérito, não será tratada como preliminar.

Conforme alegado também em sede de impugnação, o contribuinte assevera que o §4º estabelece que a tributação de tal omissão é definitiva e mensal.

Sobre a alegação, o acórdão da Delegacia consignou que "há um equívoco na interpretação de tal dispositivo legal, pois o mesmo estabelece que o auditor deve considerar os ingressos mês a mês, conforme ocorram os depósitos bancários, isso para que um ingresso comprovado se dê em abril não possa justificar um depósito não comprovado que tenha ocorrido, por exemplo, em janeiro. Não há previsão de tributação exclusiva, como quer o impugnante, pelo contrário, há uma clara e expressa previsão de submissão desse ingresso não comprovado à tabela progressiva, que nada mais é que a imposição à tributação anual".

Encontra-se acertada a decisão recorrida, pois, na omissão de rendimentos verificada por meio de depósitos não comprovados, a tributação é anual, consoante dispõe o

art. 42 da Lei 9.430/96, bem como se infere da Súmula Vinculante nº 38 do CARF (*o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário*).

Não há que se falar em nulidade do lançamento, sob essa ótica, uma vez que se encontram preenchidos os preceitos estabelecidos no artigo 142 do CTN, assim como não se identificou violação das disposições contidas nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo fiscal.

CTN

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

Decreto 70.235/72:

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

I a qualificação do autuado;

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

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

[...]

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Desse modo, não se identifica irregularidade do lançamento quanto ao argumento abordado pelo recorrente.

2.5. Da ausência de intimação do co-titular (conta do Branco do Brasil n.º 2196-5 e agência 0586-X)

Com relação à conta bancária do Banco do Brasil considerada na apuração dos depósitos bancários de origem não comprovada, cabe, em razão da diligência realizada, destacar que o artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 estabelece um requisito de validade para a verificação da presunção de omissão de rendimentos provenientes de depósitos bancários, qual seja que **o titular dos valores depositados nas contas de depósito ou de investimento seja regularmente intimado e não comprove a origem dos recursos utilizados nas operações.**

Já o § 6º do art. 42 da Lei 9.430, de 1996, introduzido pelo art. 58 da Lei 10.647, de 2002, determina que, no caso de contas bancárias mantidas em conjunto, não havendo comprovação da origem dos recursos, o valor dos rendimentos deve ser imputado a cada titular, mediante divisão do total dos rendimentos pela quantidade de titulares.

Assim, no caso de contas conjuntas, que a responsabilidade pela comprovação da origem dos recursos, para efeito do disposto no artigo 42 da Lei 9.430/96, deve ser imputada a todos os titulares da conta, faz-se necessária a intimação de todos os co-titulares a fim de comprovarem a origem dos depósitos.

Acerca da matéria, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou o Enunciado de Súmula n.º 29, abaixo transcrita:

Súmula CARF n.º 29: Todos os co-titulares da conta bancária devem se intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.

Conforme o teor da Informação Fiscal, fls. 1909, o contribuinte co-titular da conta bancária, Sr. José Carlos Prezzoto - CPF n.º 346.294.409-68, não fora intimado a manifestar-se acerca da movimentação bancária em comum, isto porque a fiscalização direcionou novo (outro) procedimento fiscalizatório, conforme Mandado de Procedimento Fiscal - MPF n.º 09.2.03.00-2013-00368-6 (em anexo), nesse contribuinte José Carlos Prezzoto, que culminou nas similares e correlacionadas apurações.

Portanto, diante da instauração de processo administrativo fiscal com relação ao co-titular, de forma proporcional, sendo-lhe assegurada a intimação nos autos do processo correlato, não há que se falar em subsunção à Súmula CARF n.º 29, no presente caso.

Assim, deve ser mantida a omissão de rendimentos de depósitos de origem não comprovada.

Contudo, destaca-se que não parece plausível defender que somente os rendimentos informados na declaração de ajuste anual não tenham transitado pelas contas bancárias, o que implicaria dizer que somente os rendimentos omitidos transitam pelas contas bancárias. Ora, é razoável compreender que, além dos rendimentos omitidos, todos os

ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, seja a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte e receitas da atividade rural, transitam, igualmente, pelas contas bancárias do fiscalizado, devendo, assim, os correspondentes valores serem excluídos em bloco da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

Sobre a parcela que restar de depósitos de origem desconhecida, não deve ser aplicada a legislação prevista para a atividade rural (tributação 20% do montante), tendo em vista que o recorrente não exerce exclusivamente atividade rural, conforme se depreende de sua DIRPF, de modo que as receitas/rendimentos auferidos podem decorrer de outras atividades.

2.6. Da multa aplicada

Apesar do disposto no acórdão recorrido, cabe salientar o equívoco da autuação no sentido de que o não cumprimento da legislação tributária em questão enseja a aplicação da multa (qualificada).

Cabe esclarecer que, para a constatação de fraude, sonegação ou conluio, deve restar patente a ação ou omissão dolosa, devendo restar provada, sem sombra de dúvidas, a presença do elemento subjetivo (dolo) na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que o contribuinte quis, de fato, alcançar os resultados capitulados pelo artigo 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

A autoridade fiscal, ao descrever a aplicação da multa qualificada não descreveu diretamente a existência do dolo específico, restringindo-se a narrativa à indicação do disposto nos artigos 71 e 72 do mencionado dispositivo.

Além disso, consignou expressamente que:

É na omissão do contribuinte (não escrituração de receitas) que reside a fraude que justifica o percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio destas condutas, o contribuinte se esconde na esperança de que o Fisco nada descubra, e assim não possa exercer o seu direito (constituir o crédito tributário) no prazo decadencial, acarretando prejuízos aos cofres públicos.

Para a aplicação da multa qualificada, há necessidade de caracterização inequívoca do intuito doloso do contribuinte em ludibriar o fisco (prova), pois o dolo integra a figura típica da norma que enseja a penalidade, sendo que a mera omissão (descumprimento de obrigação tributária) não é apta a ensejar a aplicação da multa qualificada.

Nesse mesmo sentido é a jurisprudência deste Conselho:

(...)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos e não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para o percentual de 150% depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência da fraude ou do evidente intuito desta, caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na

situação versada nos autos não houve dolo por parte do contribuinte, logo incabível a aplicação da multa qualificada.
(...)
(CARF. Primeira Seção. Processo 16561.000222/2008-72. Sessão de 21/10/2011. Relator(a) Antonio José Praga de Souza, Acórdão 1402-000.802)

Portanto, a descrição a ser realizada pela autoridade fiscal não deve se limitar à infração tributária ocorrida, mas deve especificar e demonstrar a conduta de fraude, conluio ou sonegação, mediante a presença de dolo, pois não é o fato de a empresa ter incorrido nas infrações descritas no auto de infração que desembocará necessariamente na aplicação da penalidade de 150%. Se assim o fosse, a multa qualificada seria uma regra e não uma exceção.

Por estas razões, deve ser afastada a multa qualificada de 150%, reduzindo-a ao patamar de 75%, caso mantida a autuação pelo colegiado.

2.7. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar:

a) a exclusão do valor de R\$ 25.165,43, de de R\$ 50.016,53; de R\$ 15.190,23; de R\$ 410.615,77; de R\$ 18.289,44; de R\$ 4.930,75; e de R\$ 4.261,38 da base de cálculo da omissão de rendimentos da atividade rural, que constam expressamente do livro caixa;

b) a exclusão dos valores correspondentes aos ingressos de recursos declarados oportunamente pelo contribuinte, seja a título de rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte e receitas da atividade rural, em bloco, da base de cálculo da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada;

c) a redução da multa aplicada de 150% para 75%.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora