



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17095.720333/2022-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.358 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2023
Recorrente JAIRO DIAS PEREIRA JÚNIOR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

No processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que ocorra um dos fatos previstos no § 4º do art. 57 do Decreto nº 7.574, de 2011.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Tributam-se como rendimentos omitidos da atividade rural as receitas dessa atividade detectadas pelo Fisco, por meio de documentos hábeis e idôneos, que não foram informadas na Declaração de Ajuste Anual.

TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS OMITIDOS. RESPEITO À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL

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

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO

O contribuinte deve comprovar as despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação hábil e idônea. A falta de comprovação das despesas da atividade rural acarreta a sua glosa

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os conselheiros Guilherme Paes de Barros Geraldi (relator), Wilsom de Moraes Filho e Miriam Denise Xavier que davam provimento parcial em menor extensão para desqualificar a multa somente em relação ao lançamento relativo a depósitos bancários de origem não comprovada. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi
- Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa
- Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Miriam Denise Xavier (Presidente)

Relatório

Trata-se de auto de infração de folhas e-fls.120/128, resultante da revisão da Declaração de Ajuste Anual (DAA) correspondente ao ano-calendário 2017, no qual se identificaram, ao longo do ano-calendário de 2017, (i) omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada; bem como (ii) omissão de receitas (não declaradas) e dedução de despesas (não comprovadas) de atividade rural.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 2/119, o procedimento fiscal teve início em razão de elevada movimentação financeira a crédito em contas bancárias de titularidade do contribuinte, superior a todas as origens de recursos informadas na Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), bem como em razão da

elevada quantidade de despesas, em face de receitas nos últimos 5 anos-calendários, além de uma dedução de prejuízo de R\$ 450.000,00 como “Saldo de prejuízo(s) a compensar de exercício(s) anterior(es)” em 2017, mesmo sem ter havido prejuízos nos anos anteriores.

Ao longo da auditoria fiscal, foram expedidas 22 notificações fiscais, requisitando esclarecimentos e documentação comprobatória, tanto dos depósitos sem origem como das receitas e despesas da atividade rural, conforme detalhado de forma minuciosa no Termo de Verificação Fiscal. Em resposta, relativamente aos depósitos sem comprovação de origem, o ora Recorrente apresentou planilhas com explicações a respeito de parte dos depósitos, desacompanhadas de quaisquer outros documentos tendentes a lastreá-las. Apresentou também o livro-caixa detalhando as receitas e as despesas da atividade rural e notas fiscais.

Diante dos esclarecimentos e documentos apresentados pelo Recorrente, a fiscalização concluiu que: (i) para parte dos depósitos não foram apresentadas quaisquer justificativas; (ii) para a outra parte dos depósitos, as justificativas apresentadas não vieram acompanhadas de documentação comprobatória; (iii) os depósitos justificados como sendo receitas da atividade rural do contribuinte eram superiores às receitas registradas em seu livro-caixa; e (iv) não foi apresentada comprovação das despesas registradas no livro-caixa da atividade rural.

Diante dessas conclusões, a fiscalização considerou os depósitos elencados nos itens (i) e (ii) do parágrafo anterior como rendimentos omitidos, com base no art.42 da Lei nº9.430/96. Considerou os depósitos elencados no item (iii) do parágrafo anterior como omissão de rendimentos da atividade rural, com base no art. 1º, XI e Parágrafo único da Lei nº 11.482/07. E glosou as despesas elencadas no item (iv) do parágrafo anterior. Consequentemente, lavrou-se o auto de infração ora combatido, cobrando R\$ 18.800.153,25 a título de imposto de renda, acrescido de juros calculados pela Selic e multa de ofício agravada de 150%.

Regularmente intimado, o ora Recorrente apresentou a impugnação de e-fls. 1.117/1.131 alegando (i) a necessidade de realização de diligência para o esclarecimento da base tributada e da fundamentação legal do auto de infração; (ii) a existência de uma série de equívocos na base de cálculo aferida pela fiscalização; e (iii) o não cabimento da multa qualificada.

A impugnação foi julgada improcedente pelo acórdão de e-fls. 1.140/1.162, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência, quando sua realização se afigurar prescindível para o adequado deslinde da questão a ser dirimida.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

No processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que ocorra um dos fatos previstos no § 4º do art. 57 do Decreto nº 7.574, de 2011.

JURISPRUDÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas no litígio, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Tributam-se como rendimentos omitidos da atividade rural as receitas dessa atividade detectadas pelo Fisco, por meio de documentos hábeis e idôneos, que não foram informadas na Declaração de Ajuste Anual.

TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS OMITIDOS. RESPEITO À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

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

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO.

O contribuinte deve comprovar as despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação hábil e idônea. A falta de comprovação das despesas da atividade rural acarreta a sua glosa.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

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

Por força de presunção legal, cabe ao contribuinte o ônus de provar as origens dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 1.173/1.191, em que, basicamente, reiterou as alegações constantes da impugnação. Além disso, anexou ao recurso o Parecer Técnico Contábil de e-fls. 1.192/1.218 e, em preliminar sustentou que referido parecer contábil deve ser aceito como prova no presente processo.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2401-011.358 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 17095.720333/2022-63

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi
, Relator.

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2. Preliminar: a juntada de parecer técnico contábil em fase recursal

Conforme o relatório, o Recorrente anexou ao seu recurso voluntário o Parecer Técnico Contábil de e-fls.1.192/1.218. Com efeito, preliminarmente, sustenta, em seu recurso, que o referido parecer deve ser aceito, ainda que apresentado apenas em fase recursal.

Diz que o direito de produzir provas é garantido constitucionalmente, pelo art. 5º, LV da CF/88; que no processo administrativo tributário não pode haver preclusão, eis que este é guiado pela busca da verdade material; e que o parecer em questão não pode ser considerado uma prova nova, eis que apenas analisa a documentação já juntada aos presentes autos, bem como documentos que já estavam em poder da RFB, como seu SPED-ICMS.

Entendo que o parecer técnico em questão não deve ser conhecido. Os incisos do art. 16, § 4º do Decreto n.º 70.235/72 dispõem expressamente sobre as restritas hipóteses em que a apresentação de provas posteriormente à impugnação pode ser aceita no processo administrativo fiscal e a hipótese dos presentes autos não se amolda a nenhuma delas.

Ademais, o parecer técnico em questão, que é assinado pelo próprio patrono do Recorrente, não faz mais do que repetir as alegações de defesa trazidas na impugnação e no recurso voluntário.

Ante o exposto, rejeito a preliminar.

3. Mérito

3.1. Erro de direito na apuração da base de cálculo

Sustenta o Recorrente que a fiscalização cometeu uma série de erros ao apurar a base de cálculo do imposto. Em razão disso, o lançamento seria nulo.

De início, alega o Recorrente que o auto de infração e o relatório fiscal são confusos. Deles, não seria possível aferir (i) qual foi a receita bruta do ano de 2017; (ii) qual foi o valor de despesas/investimentos abatidos da receita bruta 2017; nem (iii) porque as despesas/investimentos glosados fazem parte da somatória da receita bruta 2017.

Defende ter havido erro de direito “pois nunca a base de calcula da receita bruta pode conter a soma de despesas/investimentos glosados”.

Argumenta que o referido erro de direito implica em ofensa ao art. 142 do CTN, segundo o qual, no lançamento, a autoridade deve calcular o montante devido; que esse erro de direito não pode ser corrigido dentro do mesmo lançamento; dessa forma, conclusivamente, sustenta que seria necessário um novo lançamento para a cobrança do imposto, mas que já teria transcorrido o prazo decadencial para que isso pudesse ocorrer.

Apesar do esforço argumentativo, entendo que não assiste razão ao Recorrente.

A leitura do relatório fiscal deixa muito clara a metodologia utilizada pela fiscalização para apurar tanto a base de cálculo relativa aos depósitos sem comprovação de origem, bem como a relativa à atividade rural, como aliás, foi muito bem explicado pelo acórdão recorrido, cujas razões de decidir adoto.

Sobre os depósitos sem comprovação de origem, o acórdão recorrido decidiu que:

O lançamento com base em depósitos ou créditos bancários tem como fundamento legal o artigo 42 da Lei n.º 9.430 de 1996 e alterações posteriores (Leis 9.481/97 e 10.637/2002).

[...]

Estabeleceu-se uma presunção de omissão de rendimentos sempre que o titular ou titulares de conta mantida junto a instituição financeira, pessoa física ou jurídica, após regularmente intimado(s), não comprove(m) mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos creditados/depositados por terceiros.

De acordo com o artigo 44 do Código Tributário Nacional, a tributação do imposto de renda pessoa física não se dá somente sobre rendimentos reais, mas também sobre rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais exteriores indicativos de sua existência:

[...]

É dever do contribuinte sujeito a procedimento fiscalizatório a comprovação da origem do numerário detectado em sua conta mantida junto à instituição financeira após regularmente intimado para este mister.

É importante destacar que o art. 42 exige a comprovação da origem com documentação hábil e idônea, sendo o seu § 3º bem elucidativo quando determina que os depósitos devem ser analisados individualizadamente. Logo, para elidir o lançamento, cabe ao contribuinte demonstrar a exata correlação entre cada valor depositado em sua conta bancária e a correspondente origem do recurso, ou seja, a identificação e comprovação da natureza da operação que deu causa ao crédito, possibilitando a classificação do rendimento como tributável, não tributável ou sujeita a tributação exclusiva na fonte.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder-dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância do diploma legal.

É incumbência da fiscalização da Receita Federal do Brasil comprovar a existência dos créditos (por meio de extratos bancários) e intimar o contribuinte a apresentar os esclarecimentos necessários com vistas a elidir a presunção que incide sobre os mesmos.

No entanto, a comprovação da origem dos recursos é obrigação exclusiva do contribuinte.

[...]

A existência dos créditos em conta foi comprovada pela fiscalização através dos dados financeiros do contribuinte consubstanciados nos extratos bancários. A materialidade da infração restou comprovada. Portanto, não há presunção.

O que a autoridade fiscal presume, com base em lei e em razão do contribuinte não se desincumbir de seu ônus, foi que a natureza de tal fato, ou seja, àquele cuja ocorrência foi provada (existência de depósitos bancários) seja gerador de rendimentos ou proventos de qualquer natureza.

Portanto, somente os créditos sem comprovação da origem foram considerados pela fiscalização como omissão de rendimentos apurada com base em créditos bancários com origem dos recursos não comprovada.

Por meio do Termo de Intimação nº 15, o interessado foi intimado a comprovar a origem dos depósitos bancários, mas, após as dilatações de prazo, não houve resposta (fls. 16-17).

Em decorrência disso, a fiscalização efetuou o lançamento da omissão de rendimentos caracterizados por depósito bancário de origem não comprovada pelos seguintes motivos: (1) Depósitos sem qualquer justificativa; (2) Justificativas desacompanhadas de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores; (3) Transferências entre contas do próprio contribuinte não confirmadas.

No tocante às justificativas do contribuinte no sentido de que alguns depósitos bancários estão relacionados a ressarcimento de mútuo, insta salientar que no Termo de Intimação nº 15 foi solicitado que os créditos/depósitos justificados por empréstimo/financiamento/mútuo deveriam ser comprovados com a apresentação dos respectivos contratos, bem como os comprovantes de transferência dos valores que deram origem ao empréstimo/financiamento/mútuo.

Entretanto, a justificativa do interessado (ressarcimento de mútuo) não está respaldada por documentos comprobatórios. Não foram apresentados nem os comprovantes de transferência dos valores dos supostos empréstimos.

Para comprovar a realização de empréstimos com terceiros, pessoa física ou jurídica, além destes estarem consignados nas declarações de imposto de renda do mutuante e do mutuário, devem estar comprovados, por meio de documentação hábil e idônea, a sua contratação, a efetiva transferência de numerário do credor para o tomador, coincidente em datas e valores, e a posterior quitação da dívida contraída pelo devedor.

[...]

Portanto, o contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar os supostos empréstimos realizados e, por conseguinte, a origem dos depósitos bancários,

Assim, será mantida a omissão de rendimentos caracterizados por depósito bancário de origem não comprovada.

Por sua vez, relativamente às receitas da atividade rural, o acórdão recorrido explicitou, acertadamente, que:

Na sua defesa o interessado alega que a base de cálculo do auto de infração não tem fundamento legal, visto que não é possível saber se o valor de R\$ 59.395.353,28 foi apurado excluindo o valor já declarado na DIRPF ou é um valor adicional.

Entende que se for um valor adicional, a base de cálculo está duplicada e se houve a exclusão dos valores informados a base de cálculo está errada e, em ambos os casos, o auto de infração deve ser anulado, nos seguintes termos:

[...]

Analisando os autos, verifica-se que o contribuinte justificou que diversos créditos bancários em conta corrente seriam decorrentes das receitas da atividade rural e apresentou várias notas fiscais.

Entretanto, o contribuinte não indicou as respectivas receitas relacionadas aos créditos bancários no Livro Caixa da atividade rural. Em razão disso, a fiscalização tentou identificar em datas próximas do crédito bancário o lançamento nos Livros Caixa das Fazendas Garimpeira e Pirapó, sendo que diante da impossibilidade fática de compatibilizar alguns desses lançamentos, os valores foram considerados como omissão de receita da atividade rural.

Por outras palavras, somente as receitas da atividade rural não localizadas nos lançamentos das receitas no Livro Caixa é que foram consideradas omissão de receita da atividade rural (receita não encontrada no Livro Caixa), de acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fl. 40):

[...]

Como se verifica, os valores lançados tratam-se de receitas adicionais ao informado nos respectivos Livros Caixa e na Declaração de Ajuste Anual.

Aliás, no Demonstrativo de apuração do imposto de renda pessoa física do auto de infração fica evidenciado que a base de cálculo declarada não foi incluída na apuração do imposto suplementar, justamente porque as receitas identificadas no Livro Caixa foram excluídas pela fiscalização (fl. 125):

[...]

Portanto, bastaria o contribuinte analisar o tópico III.2.a – OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RURAL – RECEITA NÃO ENCONTRADA EM LIVRO-CAIXA do Termo de Verificação Fiscal e o auto de infração para constatar os fatos acima mencionados (fls. 40-54).

Por fim, relativamente às despesas da atividade rural não comprovadas e, conseqüentemente, glosadas pela fiscalização, acertadamente, decidiu o acórdão recorrido que:

A fiscalização efetuou a glosa das despesas/investimentos da atividade rural não comprovadas da Fazenda Garimpeira e Pirapó no valor total de R\$ 19.724.896,65.

De acordo com o art. 60 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR), vigente à época, 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. E mais, ainda segundo o § 1º desse mesmo artigo, 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, conforme a seguir transcrito:

[...]

O contribuinte foi intimado a apresentar a documentação comprobatória relativa a essas despesas, bem como o efetivo pagamento (Termo de Intimação n.º 16). Apesar da

solicitação de dilação de prazo, o fiscalizado não apresentou qualquer resposta e, por isso, foram glosadas as despesas da atividade rural (não apresentação de documentação e justificativa).

Em sede de impugnação, o autuado também não apresentou os documentos comprobatórios.

Desta forma, será mantida a glosa das despesas da atividade rural.

Diante do exposto, verifica-se que não houve erros por parte da fiscalização na apuração da base de cálculo do imposto devido pelo Recorrente, não havendo reparos a serem feitos ao acórdão recorrido.

3.2. O direito de escolha pelo lucro real ou arbitrado

Defende o Recorrente que teria o direito de optar, a qualquer tempo, pela tributação pelo lucro real ou então pelo lucro arbitrado, relativamente à sua atividade rural, bem como que “o Fisco está vinculado à base presumida quando não há escrituração do livro-caixa, não havendo margem para tributar a receita bruta total”.

Apesar do esforço do Recorrente, seu raciocínio jurídico não se sustenta, como muito bem esclarecido pelo acórdão recorrido, cujas razões de decidir adoto e reproduzo abaixo:

Com relação às formas de apuração do resultado da atividade rural, é relevante destacar os seguintes artigos do RIR/1999:

Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).

[...]

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.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que a regra geral da tributação dos rendimentos decorrentes da exploração da atividade rural é pelo confronto entre as receitas brutas e as despesas incorridas no ano-calendário (art. 63 do RIR/1999). Todavia, o art. 71 do RIR/1999 prevê uma exceção à regra geral, permitindo que, à opção do contribuinte, o resultado da atividade rural se limite a 20% do valor da receita bruta do ano-calendário.

No presente caso, o contribuinte optou pela forma de apuração do resultado tributável pelo resultado, conforme constatado na Declaração de Ajuste Anual e apresentou os respectivos Livros-Caixa.

A fiscalização respeitou o critério adotado para a tributação dos rendimentos da atividade rural na Declaração de Ajuste, ou seja, o resultado entre os valores das receitas brutas recebidas e das despesas de custeio e investimento pagas no ano-calendário.

Por outro lado, o arbitramento da base de cálculo do § 2º do art. 60 do Decreto nº 3.000/99 (RIR), vigente à época, somente se aplica na falta de escrituração do Livro Caixa, o que não é o caso, in verbis:

[...]

Cabe esclarecer que o arbitramento do resultado tributável da atividade rural, assim como em outros casos previstos na legislação federal, trata-se de medida de caráter excepcional, que deve ser utilizada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Portanto, o arbitramento da base de cálculo não se aplica a situação em análise.

Ante o exposto, não há como acolher o pedido do contribuinte para que o presente lançamento ocorra pela forma presumida.

3.2. A multa qualificada

O lançamento objeto do presente processo aplicou a multa qualificada de 150% nos termos previsto no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

A justificativa apresentada no Termo de Verificação Fiscal para a qualificação da multa foi a seguinte:

116. No caso em concreto, do total de R\$ 32.735.643,21 de despesas de livro-caixa declarados em DIRPF, o montante de R\$ 19.724.896,65 demonstrou ser indevida, isto é, 60,26 %. Outro senão, as deduções indevidas em livro caixa ocorreram em todos os meses do ano-calendário 2017. As tabelas e detalhamentos estão contidas no tópico “IV – ATIVIDADE RURAL - DESPESAS” e no Anexo deste Termo de Verificação Fiscal.

117. Comprovando, assim, uma prática delituosa reiterada para inflacionar as deduções decorrentes do livro caixa.

118. Vê-se, pois, que as deduções, em montantes expressivos, de despesas sem comprovação documental ou flagrantemente indevidas, constituem-se em fraude, evidenciando o dolo, pois modificam uma característica essencial do fato gerador, a sua base de cálculo, com o objetivo de redução do montante devido do imposto.

119. Deve-se ter em mente que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física não diz respeito somente ao auferimento da renda, mas engloba também as deduções permitidas, de modo que abrange todo o procedimento de cálculo. Em verdade, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física se concretiza na determinação da base de cálculo. A base de cálculo é um dos elementos essenciais do fato gerador do tributo. Ao inserir deduções inexistentes e claramente indevidas, o contribuinte, de forma intencional, modificou uma característica essencial do fato gerador, mais especificamente a sua base de cálculo, obtendo com isso a redução do montante do imposto devido.

120. Também constatei a subsunção do comportamento do contribuinte à tipificação de sonegação pelo fato da conduta de omissão de receitas ter sido uma prática recorrente do contribuinte uma vez que ocorreram vários depósitos/créditos sem justificativa, em análise dos extratos bancários, em todos os meses do ano-calendário fiscalizado (2017), conforme demonstram as tabelas do Anexo a este Termo de Verificação Fiscal e o total de depósitos/créditos sem justificativa alcança o montante de R\$ 9.006.776,07, o que demonstra de forma cabal ter se tratado de uma prática infracional rotineira.

121. Quanto às condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal e o crédito tributário correspondente verifica-se que a ocupação

profissional de Titular de Cartório é incompatível com os rendimentos apurados no bojo da fiscalização, onde o sujeito passivo não esclareceu a que atividade os rendimentos se referiam, cuja tributação poderia ser mais onerosa. As tabelas e detalhamentos estão contidas no tópico “III.1 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA” e no Anexo deste Termo de Verificação Fiscal.

122. Soma-se ainda a constatação de que, em confronto entre a movimentação financeira e a escrituração contábil do Livro Caixa da Atividade Rural, diversos créditos/depósitos em conta corrente de titularidade do contribuinte correspondem a receitas da atividade rural que não foram oferecidas oferecidos à tributação por meio do Livro Caixa da Atividade Rural. Essa sonegação alcançou o vultoso montante de R\$ 39.670.456,63, conforme cabalmente demonstrado no tópico “III.2 – ATIVIDADE RURAL – RECEITAS”

123. Essa conduta, de omissão de receitas e de inserir deduções inexistentes e claramente indevidas, é flagrantemente dolosa, não podendo ser atribuída a erro de interpretação da legislação tributária, constituindo-se na figura jurídica denominada fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

[...]

124. Diante da prática adotada, encontra-se devidamente caracterizada a conduta com o intuito de fraude do contribuinte, ensejando, por conseguinte, a qualificação da multa de ofício, na forma do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

125. Dessa forma, em função da conduta reiterada de informar deduções da base de cálculo do IRPF para as quais não possuía os devidos comprovantes, o contribuinte incorreu no previsto no §1º do Art 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c Art 71, incisos I e II, da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, razão pela qual terá o percentual da multa de ofício duplicado, ou seja, de 150%.

Por sua vez, o Recorrente defende que as interpretações do Auditor Fiscal são “forçadas”. De início, sugere que o trecho do Termo de Verificação Fiscal que tratou da qualificadora da multa “foi esculpido na modalidade Ctrl+C/Ctrl+V”, eis que nunca foi titular de cartório, como consta do texto do TVF. Afirma que “a fiscalização não possui a capacidade de presumir o dolo, a intenção de fraudar simplesmente pelos resultados expostos pela fiscalização, decorrentes de imperícia, imprudência ou negligência da Impugnante”. Defende que a presunção de fraude exigiria a ocultação de base de cálculo, a declaração de base menor que a devida, ocultando-se a ocorrência do fato gerador, o que, no caso concreto, não teria ocorrido. Fundamenta essa alegação no fato de que o Recorrente sempre declarou e recolheu tributos e que é optante do sistema SPED ICMS, onde declara, mensalmente, todas as suas receitas e despesas da atividade rural.

Preliminarmente, é necessário destacar que o trecho do Termo de Verificação Fiscal que expôs as razões para a aplicação da multa qualificada contém vários detalhes específicos do caso concreto, tais como os valores das despesas glosadas, seu percentual comparado ao total de despesas constantes do livro-caixa, os valores dos depósitos bancários sem comprovação de origem. Dessa forma, o trecho destacado pelo Recorrente, que, alegadamente, descreve sua ocupação de forma equivocada não tem o condão de macular por completo a qualificação feita pela fiscalização da conduta do Recorrente. Em outras palavras, não se trata de uma acusação genérica, ou “carimbo”, que seria aplicável a todo e qualquer caso de depósitos bancários sem origem comprovada, omissão de receitas ou glosa de despesas de

atividade rural. A acusação fiscal é individual e concretamente aplicável ao caso dos autos e apenas a ele, não havendo mácula de ordem formal em relação a ela.

Materialmente, todavia, entendo que assiste parcial razão à Recorrente.

Relativamente aos depósitos sem origem comprovada e à omissão de rendimentos da atividade rural, o recurso deve ser provido, com a consequente desqualificação da multa, por força da Súmula CARF nº 133, de aplicação vinculante: “a falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou rendimentos”.

Todavia, em relação às despesas da atividade rural não comprovadas, entendo que a qualificadora deve ser mantida.

Como bem destacado pelo Termo de Verificação Fiscal (vide e-fl. 13), apesar de regularmente intimado, o Recorrente não apresentou nenhum documento tendente a comprovar as despesas escrituradas no livro caixa. Vale dizer, não foi uma ou outra despesa que deixou de ser comprovada, mas a totalidade das despesas escrituradas no livro caixa. Além disso, dos autos, não se infere a existência de uma dúvida razoável quanto à incidência do imposto de renda sobre os valores omitidos nem imperícia, imprudência ou negligência por parte do contribuinte, que pudesse justificar sua. Esse contexto evidencia o intuito de fraude na atuação do Recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de afastar a qualificadora relativamente aos depósitos sem origem comprovada e às receitas omitidas da atividade rural e mantê-la relativamente à dedução de despesas em livro caixa da atividade rural.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER o recurso, REJEITAR a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de afastar o agravamento da penalidade imposta, com redução do percentual da multa de ofício ao patamar básico de 75%, relativamente aos depósitos bancários de origem não comprovada e às receitas omitidas da atividade rural, mas mantê-la relativamente à dedução de despesas em livro caixa da atividade rural.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi

Voto Vencedor

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa – Redatora Designada

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante à

comprovação do dolo para a aplicação da penalidade agravada, no que diz respeito à dedução de despesas em livro caixa da atividade rural, o que será feito a seguir.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração de imposto de renda pessoa física - IRPF, e-fls. 120/128, ano-calendário 2017, que apurou imposto de R\$ 18.800.153,25, acrescido de juros de mora e multa de ofício, em virtude de:

- (i) omissão de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada;
- (ii) omissão de receitas (não declaradas);
- (iii) dedução de despesas (não comprovadas) de atividade rural.

O agravamento da penalidade se deu para todas as infrações, contudo, o relator apenas entendeu que a comprovação do dolo estava presente para a dedução de despesas. A justificativa para a imposição da multa qualificada para a dedução de despesas de atividade rural se encontra disposta no Termo de Constatação Fiscal (parágrafos 116 em diante), valendo destaque para os seguintes trechos:

116. No caso em concreto, do total de R\$ 32.735.643,21 de despesas de livro-caixa declarados em DIRPF, o montante de R\$ 19.724.896,65 demonstrou ser indevida, isto é, 60,26 %. Outro senão, as deduções indevidas em livro caixa ocorreram em todos os meses do ano-calendário 2017. As tabelas e detalhamentos estão contidas no tópico “IV – ATIVIDADE RURAL - DESPESAS” e no Anexo deste Termo de Verificação Fiscal.

117. Comprovando, assim, uma prática delituosa reiterada para inflacionar as deduções decorrentes do livro caixa.

118. Vê-se, pois, que as deduções, em montantes expressivos, de despesas sem comprovação documental ou flagrantemente indevidas, constituem-se em fraude, evidenciando o dolo, pois modificam uma característica essencial do fato gerador, a sua base de cálculo, com o objetivo de redução do montante devido do imposto.

119. Deve-se ter em mente que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física não diz respeito somente ao auferimento da renda, mas engloba também as deduções permitidas, de modo que abrange todo o procedimento de cálculo. Em verdade, o fato gerador do imposto de renda da pessoa física se concretiza na determinação da base de cálculo. A base de cálculo é um dos elementos essenciais do fato gerador do tributo. Ao inserir deduções inexistentes e claramente indevidas, o contribuinte, de forma intencional, modificou uma característica essencial do fato gerador, mais especificamente a sua base de cálculo, obtendo com isso a redução do montante do imposto devido.

120. Também constatei a subsunção do comportamento do contribuinte à tipificação de sonegação pelo fato da conduta de omissão de receitas ter sido uma prática recorrente do contribuinte uma vez que ocorreram vários depósitos/créditos sem justificativa, em análise dos extratos bancários, em todos os meses do ano-calendário fiscalizado (2017), conforme demonstram as tabelas do Anexo a este Termo de Verificação Fiscal e o total de depósitos/créditos sem justificativa alcança o montante de R\$ 9.006.776,07, o que demonstra de forma cabal ter se tratado de uma prática infracional rotineira.

(...)

122. Soma-se ainda a constatação de que, em confronto entre a movimentação financeira e a escrituração contábil do Livro Caixa da Atividade Rural, diversos créditos/depósitos em conta corrente de titularidade do contribuinte correspondem a

receitas da atividade rural que não foram oferecidas oferecidos à tributação por meio do Livro Caixa da Atividade Rural. Essa sonegação alcançou o vultoso montante de R\$ 39.670.456,63, conforme cabalmente demonstrado no tópico “III.2 – ATIVIDADE RURAL – RECEITAS.

123. Essa conduta, de omissão de receitas e de inserir deduções inexistentes e claramente indevidas, é flagrantemente dolosa, não podendo ser atribuída a erro de interpretação da legislação tributária, constituindo-se na figura jurídica denominada fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964:

[...]

124. Diante da prática adotada, encontra-se devidamente caracterizada a conduta com o intuito de fraude do contribuinte, ensejando, por conseguinte, a qualificação da multa de ofício, na forma do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

125. Dessa forma, em função da conduta reiterada de informar deduções da base de cálculo do IRPF para as quais não possuía os devidos comprovantes, o contribuinte incorreu no previsto no §1º do Art 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c Art 71, incisos I e II, da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, razão pela qual terá o percentual da multa de ofício duplicado, ou seja, de 150%.

Vê-se, portanto, que o agente fiscal entendeu que as deduções de despesas indevidas em vários meses do ano calendário e em montantes expressivos seria comprovação necessária para evidenciar o dolo. A decisão de piso manteve o entendimento da fiscalização e a penalidade agravada.

Ao contrário do que entendeu o Acórdão de piso, a infração de dispositivo legal, mesmo em casos em que o resultado é a diminuição do pagamento do tributo, não autoriza a autoridade fiscal a presumir o dolo ou o intuito de fraude do contribuinte. **Para justificar a imposição da penalidade agravada é necessária a comprovação de dolo ou de prática de efetiva conduta fraudulenta.**

Vale destacar os destaques apresentados pela Conselheira Ana Paula Fernandes, no Acórdão nº. 9202-006.894, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, **tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.**

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da

Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Pensar diferente levaria a ideia de que toda omissão de rendimentos seria caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta “omissão de rendimentos” não caracteriza o intuito de fraudar.

Assim, tomando como base os dispositivos legais atinentes a fraude fiscal, tenho que salientar que foi escorreito o acórdão recorrido ao citar que seu conceito esta delineado na leitura conjunta da Lei 4.502/64 nos arts 71,72 e 73, Lei 9430/96 em seu artigo 44, e Decreto 3000/99, art. 957. **Disso se depreende que juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.**

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. **A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade.** Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

Nunca é demais lembrar que o dolo e demais condutas caracterizadoras de má-fé devem ser provadas, não se admitindo meras presunções. Para a qualificação da multa, exige-se a demonstração nos autos de que a conduta praticada pelo contribuinte se amolda a pelo menos um dos tipos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (sonegação, fraude ou conluio), sendo essencial a demonstração do elemento subjetivo, mediante a apresentação de um conjunto probatório hábil a demonstrar o dolo na conduta adotada pelo contribuinte.

Como se percebe da leitura da justificativa acima, a narrativa fiscal reproduz a conduta infracional do contribuinte associada à dedução de despesas não comprovadas, que levaram a um recolhimento a menor do imposto de renda, no encerramento do ano-calendário. Em nenhum momento a autoridade tributária descreve outro comportamento da pessoa física que possa diferenciar os fatos verificados de uma apuração de omissão de rendimentos e receitas e falta de comprovação ou dedução indevida de despesas.

A jurisprudência deste Tribunal Administrativo não autoriza a qualificação da multa de ofício sem a comprovação da intenção do agente, sendo imprescindível demonstrar o dolo subjacente com a finalidade de sonegação ou fraude. A ementa abaixo ilustra o posicionamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Acórdão 9202-010.758 – CSRF/2ª Turma, sessão de 27/06/2023.)

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

Recurso especial negado. (CSRF. Acórdão 9202003.644– 2ª Turma. Sessão de 04/03/2015.)

É verdade que a fiscalização tributária apontou que as deduções de despesas de livro-caixa declarados em DIRPF, no ano-calendário de 2017, foram expressivas, assim como o volume de receitas que deixaram de ser oferecidas à fiscalização. Todavia, tal circunstância mostra-se, por si só, incapaz de atestar a conduta dolosa. Consta nos autos, inclusive, que o autuado apresentou respostas às diversas diligências fiscais instauradas, o que, ao meu ver, é capaz de refutar a acusação de que procurou ocultar dolosamente a ocorrência do fato gerador.

No caso, não me convenço ter a autoridade fiscalizadora logrado êxito em comprovar a situação capaz de justificar a aplicação da multa qualificada para nenhuma das infrações apontadas. Afasto-a, pois, também no que diz respeito à dedução de despesas em livro caixa da atividade rural.

Ante ao exposto, voto por desqualificar a penalidade.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa