



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.721823/2021-04
ACÓRDÃO	2201-011.895 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE MANOEL MATEUS SANDIN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais 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.

DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DE ORIGEM.

A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida (inciso I do § 12 do art. 114 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. IMÓVEL RURAL. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA.

Sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel.

Na apuração do ganho de capital são consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e

venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Os ganhos devem ser apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua informado no Documento de Informação e Apuração do Imposto Territorial Rural, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

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.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES.

Sujeita-se ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais com os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.

Os rendimentos sujeitos a incidência mensal devem integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS.

Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. PREVISÃO LEGAL. VINCULAÇÃO DA ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. CRITÉRIOS DE APLICAÇÃO FIXADOS POR LEI. CONCOMITÂNCIA.

A multa de ofício (75,00%) encontra-se disciplinada por norma legal, sendo imputada nos lançamentos de ofício quando constatada, falta de

pagamento ou recolhimento, falta de declaração, e nos casos de declaração inexata.

A multa exigida isoladamente (50,00%), igualmente prevista na legislação tributária, impõe-se quando constatada a falta do recolhimento mensal obrigatório, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física.

Os critérios para aplicação das penalidades tributárias encontram-se definidos no diploma legal que as instituiu, sendo defeso à autoridade tributária da União utilizar-se de outros parâmetros jurídicos, ou princípios, para reescrever a hipótese de incidência prevista em lei.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.

Não existe disposição normativa que vede a aplicação simultânea da multa isolada e da multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho, Wilsom de Moraes Filho (suplente convocado), Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente a conselheira Débora Fófano dos Santos, substituída pelo conselheiro Wilsom de Moraes Filho.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da decisão da Quinta Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05, consubstanciada no Acórdão nº 105-006.937 (fls. 3.873/3.922), o qual, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório do Acórdão de Impugnação, o qual descreve os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Trata-se de Impugnação ao Auto de Infração que constituiu crédito tributário correspondente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativo aos

anos-calendário 2017, 2018 e 2019, acrescido de multa de ofício (75,00%) e juros de mora, bem como multa exigida isoladamente.

[...]

Nos termos do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal, o lançamento foi efetuado em razão da imputação de 7(sete) infrações: omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas físicas; omissão de rendimentos (juros e outros acréscimos) recebidos de pessoa física; omissão de rendimentos da atividade rural; despesa da atividade rural não comprovada; omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada; omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais; e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão (multa isolada).

Conforme demonstrativos de apuração anexados ao Auto de Infração (fls.2533/2544) e ao Termo de Verificação Fiscal (fls.2679/2752), as infrações totalizaram os seguintes montantes:

- R\$23.107.329,30: depósitos bancários enquadrados na infração omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada;
- R\$3.689.473,11: omissão de rendimentos da atividade rural;
- R\$2.923.852,53: resultante de parcerias agrícolas;
- R\$765.620,58: também resultante de parcerias agrícolas;
- R\$564.379,73: omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, distribuídos em arrendamentos (R\$375.668,44), aluguéis (R\$22.397,09) e juros (R\$59.062,20, ano-calendário 2018; e R\$107.252,00, ano-calendário 2019);
- R\$4.859.057,32: omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos (R\$3.736.956,74, em 2017; R\$561.050,29, em 2018; e R\$561.050,29, em 2019); e
- R\$5.373.305,60: despesas da atividade rural não comprovadas.

Acervo probatório da imputação fiscal juntado às fls.02/2753.

O sujeito passivo, irresignado, apresentou alegações de impugnação a seguir resumidas.

Alega que o Auto de Infração se encontra desprovido de base fática e jurídica, afirmando que houve descon sideração de provas apresentadas pelo contribuinte, e que não se provou a ocorrência de fato gerador, contrariando dispositivos de lei e da Constituição.

Defende, assim, em preliminar: nulidade da intimação via edital; nulidade do Auto de Infração – por ino corrência do fato gerador; nulidade do lançamento efetuado com base em ato infralegal (ofensa ao princípio da legalidade); impossibilidade de cumular multa isolada e multa de ofício (princípio da consunção); ofensa aos

princípios do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade (multas de 75% e 50%).

Quanto ao mérito, em síntese, apresenta as seguintes alegações:

- o Auto de Infração é complexo, de difícil compreensão, fato agravado pela intimação por Edital realizada e o curto prazo para defesa;
- caso não ocorra anulação do Edital, intimação pessoal ou postal e reabertura do prazo para intimação, requer concessão de novo prazo para que possa abordar todos os aspectos da autuação, bem como para reunir documentação em bancos, cartórios, empresas, e com pessoas físicas;
- consigna que, na impugnação, apresenta alegações fundamentais com relação aos principais negócios jurídicos que foram considerados ou desconsiderados no lançamento;
- a imputação de omissão de depósitos encontra-se estruturada no Auto de Infração de modo a dificultar o entendimento e criar obstáculos à defesa;
- não foi respeitada a Súmula Carf n. 61 (vinculante), que trata da exclusão de créditos/depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 (no limite anual de R\$ 80.000,00) para determinação da presunção de omissão de rendimento de depósitos bancários sem origem comprovada, prevista na Lei n. 9.430/96 (art. 42 §3º inciso II), havendo especial excesso da fiscalização em relação aos rendimentos anotados na “Tabela 12” do Termo de Verificação Fiscal (contrato firmado com a Engeoncon Empreendimentos Ltda);
- aponta precedente de decisão administrativa que trata do tema “razoabilidade na apreciação das provas”, Acórdão n. 10-54.910, da 4ª Turma da DRJ Porto Alegre;
- devem ser excluídos do Auto de Infração os depósitos elencados na “Tabela 12”, no montante de R\$ 86.358,23, bem como, em função da mesma norma (Lei n. 9.430/96, art. 42 §3º inciso II), postula a exclusão dos seguintes valores: R\$ 7.800,00 (Anexo III), R\$ 2.920,00, R\$ 137,34, R\$ 387,86, R\$ 1.671,50 e R\$ 2.332,87 (Tabela 6), R\$ 5.453,02, R\$ 8.919,00, R\$ 7.897,00 (Tabela 13) e R\$ 4.961,43, R\$ 7.990,00 e R\$ 5.000,00 (Coluna “Demais”), totalizando R\$ 55.470,02. Entende, assim, que a aplicação correta da norma impõe a exclusão do valor de R\$ 141.828,25;
- ao ser intimado pela existência de depósitos bancários, comprovou com documentação hábil e idônea os valores de receitas, demonstrando as causas do crédito, e apresenta planilhas comprobatórias, já apresentadas ao longo do processo administrativo, evidenciando os responsáveis pelo crédito, não havendo que se falar de omissão de rendimentos; e
- defende regularidade na comprovação de origem dos créditos relacionados com: empréstimos (Bradesco/Santander/Sicoob/Sicredi); contratos de mútuo; Leonel Jesus Ferro (venda de imóvel rural); JMMS Administração de Imóveis LTDA;

parceria/arrendamento; receitas de aluguéis; atividade rural, Pedro Mathos Matheos e Engoncon Empreendimentos; Joaquim Pereira Patrício Júnior; e aqueles de titularidade própria do sujeito passivo.

Ao final, o impugnante requer:

- a) nulidade da intimação por edital, defendendo a realização de nova intimação, com reabertura do prazo para impugnação;
- b) improcedência das multas;
- c) sobrestamento do julgamento até que seja decidida a incidência de imposto de renda sobre juros; e
- d) procedência da impugnação, anulando-se totalmente o crédito tributário.

Acervo probatório do Impugnante às fls.2833/3862.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017, 2018 e 2019.

OMISSÃO DE RENDIMENTO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA.

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

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. IMÓVEL RURAL. TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA.

Sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel.

Na apuração do ganho de capital são consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Os ganhos devem ser apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua informado no Documento de Informação e Apuração do Imposto Territorial Rural, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

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.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES.

Sujeita-se ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais com os rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas.

Os rendimentos sujeitos a incidência mensal devem integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração.

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS.

Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. PREVISÃO LEGAL. VINCULAÇÃO DA ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. CRITÉRIOS DE APLICAÇÃO FIXADOS POR LEI. CONCOMITÂNCIA.

A multa de ofício (75,00%) encontra-se disciplinada por norma legal, sendo imputada nos lançamentos de ofício quando constatada, falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração, e nos casos de declaração inexata.

A multa exigida isoladamente (50,00%), igualmente prevista na legislação tributária, impõe-se quando constatada a falta do recolhimento mensal obrigatório, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física.

Os critérios para aplicação das penalidades tributárias encontram-se definidos no diploma legal que as instituiu, sendo defeso à autoridade tributária da União utilizar-se de outros parâmetros jurídicos, ou princípios, para reescrever a hipótese de incidência prevista em lei.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.

Não existe disposição normativa que vede a aplicação simultânea da multa isolada e da multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tendo em vista a tentativa de intimação por via postal ter sido improfícua (A.R. de fl. 3.930), o Contribuinte foi cientificado dessa decisão, em 08/02/2022, por meio de edital eletrônico (termo de fl. 3.934), tendo apresentado, em 10/03/2022, o Recurso Voluntário de fls. 3.937/3.997, com as seguintes alegações, em síntese:

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA:

1. A decisão recorrida omitiu-se, fez tábula rasa ou passou ao largo de vários questionamentos, como a questão da impossibilidade de cumulação de multas, do efeito confiscatório das multas exorbitantes, da obscuridade do Auto de Infração, da falta de clareza do lançamento em segregar os depósitos em maiores e menores que R\$ 12.000,00, da interpretação extensiva adotada pela autoridade tributária com relação à tributação de juros (interpretação com base em ato infralegal), e a não aceitação do conjunto probatório apresentado pelo contribuinte.
2. Importa cerceamento ao direito de defesa o não enfrentamento pela autoridade de primeira instância das questões apresentadas em sede de impugnação.

Quanto às demais alegações, verifica-se que o Recorrente repete *ipsis litteris* as razões da sua Impugnação.

Ao final, requer a nulidade da intimação por edital, devendo-se proceder a nova intimação, com reabertura do prazo para impugnar; a nulidade do Acórdão da DRJ05, por preterição do direito de defesa, devolvendo-se a matéria não decidida e fundamentada para apreciação; a improcedência das multas, pelos motivos arguidos; o sobrestamento do julgamento do processo até que seja decidida a incidência de imposto de renda sobre juros; que seja decidida pela procedência do presente recurso, anulando-se totalmente o crédito tributário e a exigência.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Segundo o Recorrente, a decisão recorrida omitiu-se, fez tábula rasa ou passou ao largo de vários questionamentos, como a questão da impossibilidade de cumulação de multas, do efeito confiscatório das multas exorbitantes, da obscuridade do Auto de Infração, da falta de clareza do lançamento em segregar os depósitos em maiores e menores que R\$ 12.000,00, da interpretação extensiva adotada pela autoridade tributária com relação à tributação de juros (interpretação com base em ato infralegal), e a não aceitação do conjunto probatório apresentado pelo contribuinte.

Assim, sustenta o Contribuinte que importa cerceamento ao direito de defesa o não enfrentamento pela autoridade de primeira instância das questões apresentadas em sede de impugnação, de modo que a decisão da DRJ deve ser anulada, devolvendo-se as matérias não decididas para apreciação.

Não tem razão o Recorrente.

Conforme se verá mais adiante, quando da transcrição dos argumentos do voto vencedor do acórdão recorrido, a autoridade julgadora enfrentou todas as razões expostas na Impugnação, de forma substancial, rebatendo cada uma das suas alegações.

Abaixo, mostra-se onde consta no voto condutor da DRJ cada uma das alegadas omissões feitas pelo Recorrente:

- Impossibilidade de cumulação de multas – fls. 3.884/3.886 (Item 1.4 POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONJUNTA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO).
- Efeito confiscatório das multas exorbitantes – fls. 3.886/3.887 (Item 1.5 PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE).
- Obscuridade do Auto de Infração – fls. 3.887/3.890 (2. MÉRITO).
- Falta de clareza do lançamento em segregar os depósitos em maiores e menores que R\$ 12.000,00 – fls. 3.890/3.891 (2. MÉRITO).
- Interpretação extensiva adotada pela autoridade tributária com relação à tributação de juros (interpretação com base em ato infralegal) – fls. 3.882/3.884 (1.3 NULIDADE DO LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM ATO INFRALEGAL).
- Não aceitação do conjunto probatório apresentado pelo Contribuinte – fls. 3.879/3.880 (1 PRELIMINARES).

Por omissão do julgado para dar ensejo a sua nulidade, com devolução da matéria para apreciação, deve-se entender a falta de enfrentamento a ponto debatido pelo recorrente, de fato ou de direito, que não tenha sido decidido pelo relator. A questão de não adequação da decisão combatida à pretensão recursal não contamina o julgado, sendo cabível apenas o recurso adequado para a instância superior.

Vê-se, pois, inexistir vício de omissão na decisão recorrida, mas tão somente entendimento contrário do Recorrente.

DEMAIS ALEGAÇÕES

Tendo em vista que o Recorrente repete em seu Recurso Voluntário as mesmas alegações da Impugnação, as quais foram exaustivamente analisadas pelo colegiado de origem, declaro concordar com os fundamentos da decisão recorrida, cujo acórdão se encontra às fls. 3.873/3.922 e o voto segue transcrito abaixo, nos termos do inciso I do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Examinemos, então, as razões de defesa suscitadas pelo impugnante em face das infrações imputadas.

1 PRELIMINRES (sic)

Sem razão o impugnante quanto às preliminares opostas.

Diferente do que alega a defesa, o Auto de Infração se encontra exaustivamente fundamentado, seja na identificação, especificação e demonstração dos fatos geradores de obrigações tributárias principais, e penalidades, seja na fundamentação normativa e jurídica, conforme demonstram as peças de imputação acostadas (Auto de Infração, Termo de Verificação Fiscal; e demonstrativos fls.2527/2752), corroboradas por robusto acervo probatório (fls.02/2753).

Portanto, não procede a alegação de que o Auto de Infração se encontraria desprovido de base fática e jurídica.

Quanto à alegação de que teria havido pela autoridade tributária da União a "desconsideração de provas" apresentadas pelo contribuinte no curso da fiscalização, também não procede.

No exercício regular da atividade de auditoria fiscal, cabe ao Auditor-Fiscal examinar detalhadamente os elementos documentais e as informações eventualmente apresentados pelo contribuinte, e cotejá-los com registros, documentos e informações disponíveis para a Administração Tributária, e com os fatos geradores de obrigações tributárias evidenciados, validando apenas aqueles documentos hábeis e idôneos, que, de fato, conformam elementos de prova.

Por outro lado, deve-se afastar, de modo justificado e fundamentado, aqueles elementos que não se revelaram aptos a comprovar as alegações do contribuinte, como ocorreu no caso concreto.

Mire-se na embasada doutrina jurídica sobre o conceito jurídico de "prova", segundo a qual a prova apresenta "*função persuasiva, dirigindo-se a formar a convicção do destinatário*", e tem por finalidade a "*constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito, motivo pelo qual, não basta simplesmente juntar um documento qualquer, sendo preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar*".

A autoridade tributária da União, portanto, não desconsiderou "provas", e sim documentos e informações oferecidos como se elementos de prova fossem, mas que não apresentaram aptidão e eficácia que pudessem conferir o "status" de prova pretendido pelo impugnante.

1.1 NULIDADE DA INTIMAÇÃO VIA EDITAL

Igualmente sem fundamento a alegação preliminar de que a ciência do lançamento tributário teria ocorrido por meio de Edital.

A autoridade tributária da União promoveu a ciência por via postal, como atestam o aviso de recebimento (fls.3865/3866) e a consulta ao histórico de postagem (fls.2767/2768) anexados aos autos.

Portanto, não há que se falar em nulidade da intimação para ciência, muito menos em nulidade de intimação "via edital", como alegado.

1.2 NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

A preliminar de nulidade do Auto de Infração sob o argumento de "inocorrência do fato gerador", tendo em vista a alegação de inexistência de "omissão" de rendimentos e existência de "farta documentação comprobatória da origem e dos negócios jurídicos realizados", diz respeito ao mérito da imputação fiscal, e será aprofundada no exame das alegações substantivas (mérito) apresentadas pela defesa.

Nada obstante, ressalte-se que, como já anotado, os documentos e informações oferecidos pelo sujeito passivo como "provas", no curso do procedimento de auditoria, não foram suficientes para o convencimento da regularidade fiscal do contribuinte, conforme apontado pela autoridade tributária da União no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, justificando o lançamento realizado.

Relembre-se que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 da Lei n. 5.172, de 25/10/2015); a vinculação determina uma dependência absoluta da atividade administrativa à lei que estabelece seus termos; e a obrigatoriedade torna o ato imperativo.

Assim, diante da inexistência de provas das alegações e declarações apresentadas pelo sujeito passivo, o lançamento tributário se impõe.

Outrossim, considerando os precedentes de decisões administrativas e judiciais colacionadas pelo sujeito passivo em reforço à sua tese de defesa, deve-se ressaltar que tais atos produzem efeitos jurídicos apenas em relação às partes envolvidas - eficácia inter partes -, não podendo ser opostos a terceiros, estranhos ao processo administrativo original, e não refletem necessariamente a situação fática particular encontrada no caso concreto.

Diferente do que alega o impugnante, quanto à infração de omissão de rendimento caracterizado por depósitos bancários sem comprovação de origem, a imputação fiscal não se encontra fundamentada na constatação de simples

"erros" cometidos pelo contribuinte, que seriam passíveis de convalidação, mas na ausência da efetiva comprovação da origem dos créditos e valores encontrados nas contas de depósito mantidas em instituição financeira.

Além disso, a exigência de registro público nos contratos particulares, para que possam produzir efeitos jurídicos perante terceiros, decorre de previsão legal expressa, e não de capricho ou de vontade da autoridade tributária da União, não sendo providência passível de dispensa apenas pela existência de certificação cartorial das assinaturas apostas no documento particular.

Nos termos da lei civil, textual:

Lei n. 10.406, de 10/01/2002

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.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal.

O registro público aludido, na espécie, tem múltipla finalidade.

Além de conferir segurança jurídica para o ato praticado, fixando os elementos objetivos e subjetivos declarados: conteúdo do negócio, partes envolvidas, tempo e local de sua prática; destina-se também para a promoção da transparência, por meio da publicidade; e serve como meio de conservação e preservação de conteúdo; permitindo, assim, a produção plena de eficácia, inclusive perante terceiros, pessoas que não participaram do negócio.

Relembre-se, outrossim, que os "serviços notariais e de registro são (...) destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos" (Lei n. 8.935, de 18/11/1994, art. 1º).

Lei n. 8.935, de 18/11/1994.

Art. 1º Serviços notariais e de registro são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.

1.3 NULIDADE DO LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM ATO INFRALEGAL

Quanto à alegação de nulidade parcial do lançamento sob o argumento de que parte do crédito tributário imputado (juros e outros acréscimos) teria sido fundamentada em ato infralegal (Instrução Normativa SRF n. 84, de 10/10/2001), e, assim, encontra-se em desconformidade com o princípio da legalidade, também não merece prosperar.

A imputação fiscal encontra-se assim descrita no Termo de Verificação Fiscal:

86. Prosseguindo com a análise, e considerando que o contrato de compra e venda inclui cláusula de reajuste, faz-se necessário, também, tratar de forma adequada os juros recebidos pelo contribuinte.

Conforme Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 19, § 3º, "os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

Qualquer que seja a designação dada à mesma (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), a parte correspondente ao reajuste deve ter tratamento tributário de juros".

Assim, os valores foram lançados pela fiscalização, como "Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Física" (tabela 11).

[...]

Conforme explicitado no relatório fiscal, a imputação decorreu da apuração de ganho de capital não declarado pelo contribuinte (rendimentos sujeitos à tributação definitiva, anos-calendário 2017 (R\$ 1.683.150,81), 2018 (R\$ 561.050,29) e 2019 (R\$ 561.050,29), e o valor impugnado neste item da defesa corresponde aos valores recebidos a título de "reajuste" das parcelas, considerando que o valor de alienação foi recebido de modo parcelado.

No caso de pagamento parcelado, independente da designação, valores complementares, a exemplo de juros, ou reajuste de parcelas, recebidos em razão da compra e venda, não integram o valor de alienação, para fins de apuração do ganho de capital, sendo, contudo, tributados, também à medida do recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

Diferente do que alega o impugnante, a imputação fiscal, na hipótese, não se encontra fundamentada em norma complementar (IN SRF n. 84, de 2001).

Como anotado no Auto de Infração, a incidência em testilha encontra fundamento normativo na lei tributária que define rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais em geral), a saber:

Lei n. 7.713, de 22/12/1988.

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil,

serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

(...)

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

Não se trata, assim, de imputação fundamentada em norma infralegal, como alegado. Também não se trata de tributar "juros de mora", de natureza indenizatória, como impugnado.

A autoridade tributária da União explicitou no relatório fiscal que "*o contrato de compra e venda inclui cláusula de reajuste*".

Nesse sentido, o valor adicional acrescido à parcela mensal a título de reajuste não tem natureza indenizatória, mas, sim, compensatória, ou remuneratória.

Em verdade, quando o alienante negocia com o adquirente o recebimento do preço de alienação de forma parcelada, ocorre espécie de "financiamento" entre as partes, e o valor adicionado à parcela, em razão da postergação do pagamento, adquire natureza remuneratória. Esse acréscimo compensatório difere daquele cobrado em razão do inadimplemento (ou atraso do pagamento) da obrigação original, que, neste caso, decorre da mora e, portanto, teria natureza indenizatória.

Nesse sentido, também em oposição ao que alega o impugnante, a hipótese não se amolda ao entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal sobre o Tema 808: "Incidência de Imposto de Renda sobre Juros de Mora Recebidos por Pessoa Física", no âmbito do leading case Recurso Extraordinário 855.091 - Rio Grande do Sul, decidido sob o regime de repercussão geral, no qual foi exarada a seguinte tese: "Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função".

Além de não se tratar, no caso concreto, de incidência tributária sobre "juros de mora", os valores tributados não decorreram do "atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função".

1.4 POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONJUNTA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Em sua defesa preliminar, o sujeito passivo alega a existência de nulidade na aplicação simultânea da multa de ofício (75,00%) e da multa isolada (50,00%), afirmando que foram lançadas duas multas sobre o mesmo fato, e que, além de caráter confiscatório, em ofensa à Constituição, violaria normas básicas do Direito.

Alega que no regramento das penalidades deve ser aplicado o princípio da consunção (ou absorção), segundo o qual a penalidade mais gravosa absorve a pena menos grave, quando as duas referem-se ao mesmo fato.

Aponta, ainda, precedente de decisão administrativa proferida no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf (Processo 10665.001731/2010-92).

Sem razão o impugnante.

Não existe impedimento normativo para a aplicação simultânea da multa isolada (50,00%) e da multa de ofício (75,00%), ambas disciplinadas no art. 44 da Lei n. 9.430, de 27/12/1996, na redação dada pela Lei n. 11.488, de 15/06/2007.

Lei n. 9.430, de 1996.

(...)

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

(...)

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País. (Vide: Lei nº 8.012, de 1990, Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, e Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995)

(...)

§ 2º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, como já anotado neste Voto, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, Lei n. 5.172, de 25/10/1966). A vinculação determina uma dependência absoluta da atividade administrativa à lei que estabelece seus termos. A obrigatoriedade significa que o ato é imperativo, não existindo faculdade e não podendo deixar de ser cumprido pela autoridade tributária.

A multa de ofício e a multa isolada, em oposição ao que alega o impugnante, tratam de hipóteses legais distintas. A multa de ofício é devida em casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata dos fatos geradores, sendo calculada à base de 75,00% sobre o valor do imposto suplementar apurado. A multa isolada representa 50% sobre o valor do imposto devido, a título de carnê-leão, que deixou de ser recolhido na época oportuna.

O próprio texto legal que instituiu as penalidades em testilha determina que a "multa isolada" deva ser aplicada até mesmo naqueles casos em que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual, evidenciando a possibilidade de aplicação simultânea das penalidades.

Com efeito, não há que se falar em aplicação do "princípio da consunção", tendo em vista que as hipóteses de incidência das penalidades não caracterizam sucessão de condutas com existência de nexo de dependência, não cabendo a analogia com o critério jurídico utilizado no direito penal, pois não há que se falar, no caso concreto, da existência de "penalidade fim" e "penalidade meio" de modo a justificar aplicação da alegada absorção de condutas.

Quanto à alegação de ofensa à Constituição, ou a princípios constitucionais, impõe-se ressaltar a impertinência, em sede de processo administrativo fiscal, de alegações desta estatura, visto que é vedado ao Colegiado conhecer e apreciar matéria submetida à reserva de jurisdição, como na hipótese, e sujeita à cognição exclusiva do Poder Judiciário (Decreto n. 70.235, de 06/03/1972, art. 26-A caput).

Esclareça-se, por fim, considerando o precedente de decisão administrativa colacionada pelo sujeito passivo em reforço à sua tese de defesa, que o ato em questão produz efeito jurídico apenas em relação às partes envolvidas - eficácia inter partes -, não podendo ser usado em benefício de terceiro, estranho ao processo administrativo original. Além disso, a decisão trata de matéria relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, diferente, pois, daquela objeto da lide instaurada sob julgamento.

1.5 PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

Em sua defesa, o impugnante alega que a aplicação de multa no percentual de 75% sobre as supostas omissões de receita viola a Constituição Federal (art. 150, inciso IV), afirmando que a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica (multa) evidencia o caráter confiscatório, que atenta contra o patrimônio do contribuinte e materializa ofensa aos princípios do não confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Aponta doutrina jurídica e precedentes de decisões judiciais em reforço ao argumento de defesa apresentado, para requer a redução das multas impostas de 75% e 50% para 20%, a fim de resguardar os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Como já anotado neste Voto, matéria constitucional não pode ser apreciada pelo Colegiado das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil. Assim, alegação de ofensa à Constituição, ou a princípios constitucionais, tem-se por impertinente em sede de processo administrativo fiscal, visto que conformam conteúdo normativo submetido à reserva de jurisdição e, pois, sujeito à cognição exclusiva do Poder Judiciário (Decreto n. 70.235, de 06/03/1972, art. 26-A caput).

As penalidades aplicadas encontram-se previstas em norma legal (Lei n. 9.430, de 27/12/1996, art. 44), como também já detalhado no item precedente (1.4), que foi aprovada segundo as regras ordinárias do processo legislativo, encontrando-se em plena vigência e eficácia ao tempo da prática das condutas que justificaram a aplicação das multas, sendo defeso à autoridade tributária da União deixar de aplicar a lei alegando ofensa à Constituição, ou princípios jurídicos.

Repita-se que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, Lei n. 5.172, de 25/10/1966), sendo vedado à autoridade administrativa da União utilizar critérios jurídicos distintos daqueles fixados na norma legal que instituiu a penalidade para aplicar

percentuais diferenciados na imputação das multas, revelando a improcedência da postulação de "redução" das multas de 75,00% e 50,00% para 20,00%.

Quanto aos precedentes de decisões judiciais colacionadas pelo sujeito passivo em reforço à sua tese de defesa, reafirmo o quanto já asseverado em itens anteriores deste Voto para destacar a eficácia inter partes das decisões indicadas, não podendo ser usado em benefício de terceiro, estranho ao processo original.

Nesse sentido, não há reparo a ser feito no lançamento em testilha, quanto às penalidades impugnadas.

2 MÉRITO

Em sua defesa de mérito, com relatado, o impugnante alega que o Auto de Infração é complexo, de difícil compreensão, e que tal fato teria sido agravado pela intimação por Edital realizada e o curto prazo para defesa.

Nesse sentido, afirma que, caso não ocorra anulação do Edital, nova intimação pessoal/postal e reabertura do prazo para intimação, deve ser concedido novo prazo para que o sujeito passivo possa abordar todos os aspectos da autuação, bem como para que possa reunir documentação em bancos, cartórios, empresas, e com pessoas físicas.

Alega, ainda, que a imputação de omissão de depósitos encontra-se estruturada no Auto de Infração de modo a dificultar o entendimento e criar obstáculos à defesa.

Sustenta, então, que não foi respeitada a Súmula Carf n. 61 (vinculante), que trata da exclusão de créditos/depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 (no limite anual de R\$ 80.000,00) para determinação da presunção de omissão de rendimento de depósitos bancários sem origem comprovada, havendo especial excesso da fiscalização em relação aos rendimentos anotados na "Tabela 12" do Termo de Verificação Fiscal (contrato firmado com a Engeoncon Empreendimentos Ltda).

Requer, assim, a exclusão dos depósitos elencados na "Tabela 12", no montante de R\$ 86.358,23, bem como, em função da citada regra, a exclusão dos seguintes valores: R\$ 7.800,00 (Anexo III), R\$ 2.920,00, R\$ 137,34, R\$ 387,86, R\$ 1.671,50 e R\$ 2.332,87 (Tabela 6), R\$ 5.453,02, R\$ 8.919,00, R\$ 7.897,00 (Tabela 13) e R\$ 4.961,43, R\$ 7.990,00 e R\$ 5.000,00 (Coluna "Demais"), totalizando R\$ 55.470,02. Entende, assim, que a aplicação correta da norma impõe a exclusão do valor de R\$ 141.828,25.

Sem razão o impugnante.

A suscitada complexidade da imputação fiscal, ou do Auto de Infração, não revela justa causa para decretação de nulidade do ato administrativo.

O código de processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 06/03/1972, art.59) aponta, taxativamente, que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade

incompetente ou com preterição do direito de defesa, situações não verificadas no caso concreto.

Decreto n. 70.235, de 06/03/1972.

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.*

(...)

Na hipótese, o lançamento foi formalizado por autoridade competente (Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil), não havendo demonstração de ocorrência de preterição do direito de defesa, especialmente diante da impugnação apresentada, que ratifica o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa pelo contribuinte, segundo as regras do processo administrativo fiscal.

Os ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício de suas atribuições privativas, são autoridades tributárias e aduaneiras da União (Lei n. 13.464, de 10/07/2017, art.5º). São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal, em caráter privativo, constituir, mediante lançamento, o crédito tributário; e executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica (Lei n. 10.593, de 6/12/2002, art.6º, inciso I).

Inexiste demonstração de irregularidade na atuação da autoridade tributária da União que presidiu o procedimento de auditoria-fiscal e constituiu o crédito tributário por meio do auto de infração. Demais, há que se reconhecer total aderência do lançamento tributário realizado às normas que disciplinam a constituição do crédito tributário, no âmbito do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 06/03/1972), a saber:

Decreto n. 70.235, de 06/03/1972.

Art. 9o A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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 cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

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

Quanto à alegação de irregularidade na promoção da ciência por Edital, como destacado no exame das preliminares, a modalidade de intimação para ciência do lançamento utilizada foi a "postal", e não "edital" (Decreto n. 70.235, de 06/03/1972, art.23).

Confunde-se o impugnante, e sem razão a contestação, não havendo fundamento a alegada existência de intenção da autoridade tributária de dificultar o exercício da defesa, tendo em consideração que a promoção da intimação para ciência seguiu os trâmites normativos, tendo-se concedido o prazo regular de 30(trinta) dias para apresentação da impugnação (Decreto n. 70.235, de 06/03/1972, art.15).

Nesse sentido, também não procede a insurgência por nova intimação ou renovação do prazo para apresentação da defesa, ou apresentação de documentos. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, deve, sempre, ser apresentada ao órgão preparador no prazo de 30(trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência (Decreto n. 70.235, de 06/03/1972, art.15).

Assim, a prova documental somente pode ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (Decreto n. 70.235, de 06/03/1972, art.16).

Por fim, repita-se, revela-se impertinente em sede de processo administrativo fiscal alegações de ofensa à Constituição Federal, ou a princípios constitucionais, como formulado pelo impugnante, visto que é vedado ao Colegiado conhecer e apreciar matérias desta estatuta, submetidas à reserva de jurisdição e sujeitas à cognição exclusiva do Poder Judiciário (Decreto n. 70.235, de 06/03/1972, art. 26-A caput).

Isto posto, deve-se reconhecer a improcedência das alegações de defesa, afastando as preliminares de nulidade suscitadas pelo impugnante.

Sem razão também a alegação de impugnação que defende que a imputação de "omissão de rendimentos com base em depósitos sem origem comprovada" se encontra estruturada no Auto de Infração de modo a dificultar o entendimento e criar obstáculos à defesa.

Anote-se que a imputação de "omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada" encontra-se restrita ao ano-

calendário 2017, conforme explicitado no Auto de Infração (fl.2530), totalizando montante de R\$23.107.329,30.

O Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e complementar ao Auto de Infração, encontra-se estruturado de forma didática, dividido em quatro tópicos: Considerações Preliminares, Intimações e Respostas, Intimações a Terceiros (Diligências) e Infrações; por meio dos quais foram examinados todos os documentos e informações coletados durante a auditoria-fiscal, bem como explicitadas as razões para desconsideração das justificativas de origem, bem assim as justificativas que foram acatadas.

Assim, por meio de tabelas e planilhas, que complementaram a exaustiva narrativa do Termo de Verificação Fiscal, notadamente a Tabela 14 (fl.2754), que totalizou os depósitos mês a mês, no ano 2017, bem assim os respectivos Anexos I, II, III, V e VI, e as Tabelas 6, 12 e 13, por meio dos quais foram arrolados e identificados individualmente todos os depósitos considerados sem origem comprovada por instituição financeira.

Foram destacados, também, os valores relativos aos itens 85, 104 e 105 do Termo de Verificação Fiscal, incluídos na coluna "demais", da Tabela 14, relativos aos depósitos de R\$4.961,43 (abril/2017), R\$235.060,60 (março/2017), R\$7.990,00 (maio/2017), e R\$5.000,00 (junho/2017).

Portanto, não há que se falar em dificuldade para compreensão da imputação fiscal relativa à omissão de rendimento caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada.

Improcedente também a alegação de que teria havido ofensa à Súmula Carf n. 61 (vinculante), que trata da exclusão de créditos/depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 (no limite anual de R\$ 80.000,00) para determinação da presunção de omissão de rendimento de depósitos bancários sem origem comprovada.

A Súmula Carf n. 61 (vinculante) encontra-se assim redigida:

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Para afastar a alegação do impugnante, basta examinar o Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls.2726/2729), que contém parte da movimentação bancária realizada por meio do Banco Cooperativo do Brasil S.A. (Ag. 3209 - CC. 6001017) no ano-calendário 2017, a partir do qual pode-se identificar a existência de 16(dezesseis) créditos/depósitos de valor inferior a R\$ 12.000,00 e que totalizam R\$ 120.249,19, superando, portanto, o limite fixado na Lei n. 9.430, de 27/12/1996, alterado pela Lei n. 9.481, de 13/08/1997, fundamentos normativos que justificaram a edição da Súmula Carf n. 61 apontada pela defesa.

[...]

Nesse sentido, se forem considerados os demais registros arrolados nos outros Anexos e Tabelas (Anexos II, III, V e VI, e as Tabelas 6, 12 e 13), o valor o limite de referência (R\$ 80.000,00) para exclusão de créditos/depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 na apuração de omissão de rendimento por depósito sem origem comprovada será superado ainda mais.

Demais, a própria defesa apresentada já revela a ausência de justa causa, tendo em perspectiva que o sujeito passivo pretende a exclusão do montante de R\$ 141.828,25, apesar da norma legal, e da Súmula Carf n.61 referida, determinarem que não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física, somente os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, condição objetiva não atendida pelo sujeito passivo.

Em sua defesa, o impugnante ainda apresenta justificativas na tentativa de comprovar a origem de alguns créditos/depósitos, afirmando que apresenta documentação hábil e idônea, demonstrando as causas do crédito, bem como afirma apresentar planilhas comprobatórias, já apresentadas durante a auditoria-fiscal, que evidenciaria os responsáveis pelos créditos.

Examine-se, então, as razões de defesa.

2.1 CRÉDITOS ATRIBUÍDOS A EMPRÉSTIMOS (BRADESCO/ SANTANDER/ SICOOB/ SICREDI)

Para sustentar sua impugnação, o sujeito passivo alega que o Termo de Verificação Fiscal, no tópico descrito às fls. 2694/2695, deixou de discriminar e detalhar os depósitos objeto da imputação fiscal, item que considera indispensável para que o Auto de Infração seja validado.

Requer, então, a nulidade dos 142 créditos/depósitos que não foram justificados nem descritos de forma adequada, e que teriam impossibilitado que a defesa fosse feita de maneira ampla, pois a autoridade fiscal teria se limitado a citar planilhas apresentadas pelo contribuinte, não identificando individualmente quais créditos/depósitos foram alvo da fiscalização.

Afirma que as planilhas apresentadas pelo sujeito passivo, anexadas às fls.1015/1026, fls. 1780/1785 e fl.1.931, demonstrariam o vínculo de cada empréstimo, e o respectivo valor de forma discriminada.

Entende, assim, que as planilhas "rastreiam" a origem de cada débito (sic), de forma a preencher os dados referentes a CNPJ/CPF da origem e destino, preenchendo o Anexo I do Termo de Verificação Fiscal, com informações disponibilizadas durante a auditoria-fiscal, não havendo o que se falar em omissão de receita.

Assim, por entender que apresentou documentação e planilha para facilitar a vistoria pela autoridade tributária, defende que não houve omissão de receita, pois teriam sido demonstradas as receitas por meio de documentação hábil e idônea.

Sem razão o impugnante.

A narrativa da autoridade tributária da União, no tópico referido pelo impugnante, fls.2694/2695, remete, de fato, o sujeito passivo ao Anexo I do Termo de Verificação Fiscal. Contudo, diferente do que alega a defesa, o referido Anexo I (fls.2726/2729) especifica e individualiza os créditos/depósitos, por data, valor, histórico, e instituição financeira.

Não há que se falar, pois, em decretação de nulidade.

Vejamos, então, trecho do relato fiscal, na espécie e destacado:

33. Após ter sido intimado a apresentar documentação hábil e idônea que permitisse identificar, de forma inequívoca, a origem e a que título o beneficiário recebeu o valor de R\$9.693.674,16, distribuídos em 142 lançamentos (Anexo I), todos referentes a depósitos em cheque, o contribuinte apresentou uma planilha em que identificava a origem dos créditos como "Empréstimo Sicredi 2016", "Empréstimo Sicredi 2017", "Empréstimo Sicoob", "Empréstimo Santander" e "Empréstimo Bradesco" (Fl. 1015 a Fl.1026 e Fl.1780 a Fl.1785).

Tal informação, não foi acompanhada de nenhum tipo de documento que pudesse esclarecer e comprovar quem são os depositantes e qual a natureza dos depósitos.

Como ressaltado no Termo de Verificação Fiscal, o sujeito passivo pretende comprovar a origem de "R\$ 9.693.674,16, distribuídos em 142 lançamentos (Anexo I)" por meio de planilhas, com informação que "não foi acompanhada de nenhum tipo de documento que pudesse esclarecer e comprovar quem são os depositantes e qual a natureza dos depósitos".

As planilhas apresentadas pelo sujeito passivo, por óbvio, não corporificam conjunto probatório hígido, apto a certificar origem de créditos/depósitos, pois correspondem a registros particulares, livres de formalidades e suscetíveis de manipulação e alteração, são apenas instrumentos auxiliares de controle e acompanhamento administrativo, não revelando natureza de documento fiscal, não corporificando, assim, o conceito de documento hábil e idôneo para a finalidade pretendida pela defesa.

Não cabe ao sujeito passivo apresentar "planilha" que permita a autoridade tributária "rastrear" a origem dos créditos/depósitos. Compete ao contribuinte, quando regularmente intimado, como na hipótese dos autos, comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos créditos/depósitos (Lei n. 9.430, de 27/12/1996, art.42).

Lei n. 9.430, de 27/12/1996. (destacado)

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

(...)

O impugnante ainda alega que "diante da situação da pandemia que assola o país desde o ano passado, não há acesso ilimitado aos Bancos, ficando restrito principalmente à época que foi solicitado, ao atendimento online, assim, como documento em anexo, o banco apenas informou que diante de determinação judicial apresentaria tais provas".

Sobre a alegação de dificuldade para obtenção de informações perante as instituições financeiras, a autoridade tributária esclareceu (Termo de Verificação Fiscal):

35. O contribuinte, em sua resposta ao TIF nº 004, se limitou a informar que solicitou às instituições financeiras as cópias dos cheques depositados, mas que não as obteve, tendo uma delas (SICREDI) informado que seria necessária determinação judicial para fornecer ao cliente os dados demandados sobre a própria conta, e a outra (SICOOB) lhe fornecido apenas parte dos cheques (F.1931).

Para justificar essa alegação, anexa duas mensagens eletrônicas trocadas com as instituições.

Observa-se, contudo, que em nenhum momento o SICREDI afirmou que só forneceria as informações mediante determinação judicial, já que o texto da mensagem é:

"Para que possamos entender o caso e melhor atender ao associado, precisamos da determinação judicial".

Ou seja, a instituição, supondo que o contribuinte precisava dos documentos em decorrência de pedido judicial, ao invés de Intimação da Autoridade Tributária, solicitou o documento para melhor compreender a solicitação.

O fiscalizado não anexou aos documentos eventual resposta a este e-mail, não sendo possível sequer determinar se o contribuinte prestou os esclarecimentos requisitados pela instituição para atendimento da solicitação.

Fica evidente, assim, que o sujeito passivo não comprovou a existência de obstáculo, ou impossibilidade, para realizar a coleta de informações que entendia necessárias para atender à requisição da autoridade tributária, e, assim, eventual incompletude de seu acervo probatório não decorreria da falta de colaboração

das mencionadas instituições, ou de circunstâncias relacionadas à emergência em saúde pública de importância internacional decorrente da infecção humana pelo coronavírus SARS-CoV-2(Covid-19).

Demais, a obrigação de guarda dos documentos fiscais necessários à comprovação da movimentação financeira recai sobre o contribuinte, e qualquer decisão de transferência dessa obrigação para terceiros não afasta o dever originário de guarda do sujeito passivo nem sua responsabilidade pelas obrigações tributárias decorrentes, sendo dever do contribuinte instruir a impugnação com os documentos em que se fundamente, sob pena de não prosperarem suas alegações (arts. 15 e 29 do Decreto n. 70.235, de 1972).

Diferente do que alega o impugnante, também não ficou comprovado que os valores apontados pela autoridade tributária pertenceriam a terceiros, pois as "planilhas" apresentadas pelo contribuinte não são suficientes para conformar a convicção de que teria havido "interposição de pessoas", não sendo procedente, pois, o argumento de defesa que procura desconstruir a imputação fiscal, sustentando que o lançamento deveria ter sido dirigido para terceiros.

As razões de impugnação, pois, não se revelaram procedentes.

2.2 CRÉDITOS ATRIBUÍDOS A PAGAMENTOS DE CONTRATOS DE MÚTUO

Em sua defesa, o sujeito passivo sustenta a validade dos contratos de mútuo apresentados para comprovação de origem de créditos/depósitos no montante de R\$ 5.603.932,52, alegando que não há disposição normativa que exija o registro público para garantir a validade desses negócios jurídicos.

Defende que os contratos de mútuo são regulados pela lei civil (Código Civil, art.586/592), mas não se encontram sujeitos à disciplina do art.221, que deve incidir sobre outros instrumentos particulares distintos dos contratos especificados no Código Civil.

Sustenta ainda a aplicação da Lei n. 13.726, de 08/10/2018, que racionalizou atos e procedimentos administrativos, e institui o Selo de Desburocratização e Simplificação, para afirmar que não seria necessário o registro público dos contratos de mútuo, pois haveria "lei especial" que determinaria a desnecessidade de registro como forma de se evitar excesso de zelo, além de o registro não fazer parte da natureza desse contrato.

Cita precedente de decisão judicial em amparo ao argumento de defesa.

Ainda em relação aos contratos de mútuo, afirma que a Lei n. 6.015/1973, que trata dos registros públicos, não dispõe, no rol do art. 129, que os contratos de mútuo estão sujeitos à registro para surtir efeitos perante terceiros, de modo que essa exigência por si só não pode descaracterizar os contratos apresentados.

Requer, assim, a validação dos contratos de mútuo anexados.

O impugnante alega também que mantinha vínculo de união estável com Elaine C. C. Cavalvante, proprietária da empresa Faculdade Conesul do Estado MS, até o

ano de 2018, defendendo que, durante o relacionamento, os patrimônios dos conviventes se comunicavam. Nesse sentido, afirma que foram realizadas transferências bancárias entre os conviventes, sustentando que tais valores devem ser excluídos do Auto de Infração.

Sobre os contratos de mútuo apresentados pelo sujeito passivo durante o procedimento de auditoria-fiscal, a autoridade tributária da União, após exame da documentação, exarou a seguinte conclusão:

38. Regularmente intimado a comprovar a origem e natureza dos créditos/depósitos efetuados em suas contas bancárias, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 002, o contribuinte alegou que vários lançamentos seriam pagamentos decorrentes de contratos de mútuo (Fl. 1616 a Fl.1617, Fl. 1686 a Fl.1687, Fl.1761, Fl.1786 e 1799), anexando os contratos listados abaixo (Tabela 1).

Frise-se que alguns contratos foram entregues com páginas faltando, e para alguns créditos apenas houve a alegação de que seriam decorrentes de mútuo, sem a apresentação de documentos.

Além dos itens citados na referida tabela, o fiscalizado identificou da mesma forma (pagamento de mútuo) créditos transferidos por Elaine C. C. Cavalcante e Faculdade Conesul do Estado MS Ltda, sem também apresentar os respectivos documentos comprobatórios das alegações.

Tais lançamentos somam R\$5.603.932,52, e foram listados no Anexo II do presente Termo de Verificação Fiscal.

Tabela 1 (relação dos contratos de mútuo apresentados), fls.2696/2697.

39. A partir dessas informações, a fiscalização intimou o contribuinte, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 004, a apresentar documentação hábil e idônea para comprovar as transações em que figura como mutuante, ou seja, os respectivos contratos de mútuo, com o devido registro público, assim como os comprovantes do efetivo repasse do valor emprestado ao mutuário.

Em resposta à Intimação, foram apresentadas cópias de contratos de mútuo firmados com Elaine C. C. Cavalcante e Faculdade Conesul do Estado MS Ltda (Fl.1975 a FL 2000 e Fl. 2323 a Fl. 2335), além da página faltante do contrato com Karen Yumi Makino e S. A. Sumeira Pereira - ME.

Não foram entregues os contratos com Elton Carlos Bastos Diniz e Adriano José Antônio de Medeiros.

Em relação aos itens requisitados por esta auditoria, o contribuinte apresentou a seguinte alegação:

[...]

40. *Passamos a discorrer agora sobre os contratos de mútuo apresentados e sua vinculação com os créditos a que pretende justificar.*

Primeiramente, verificou-se que se trata de instrumentos particulares não levados a registro público, e, de acordo com o Código Civil Brasileiro, não podem servir de prova frente a terceiros:

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. (Lei 10406, de 10 de janeiro de 2002);

41. *Embora o contribuinte tenha incluído em sua resposta justificativas relacionadas ao não reconhecimento de firma nos contratos, tal questionamento jamais foi feito pela fiscalização, e sim a exigência legal do registro público acima citada.*

Os contratos sem registro público não podem ser admitidos como provas hábeis da origem dos recursos depositados, pois, como documentos particulares, seriam válidos nas relações entre as partes, mas não comprovam, por si só e perante terceiros, os fatos alegados.

42. *Constatou-se também que os contratos apresentados pelo contribuinte, na condição de mutuante, referem-se a empréstimos que teriam sido concedidos sempre com "cheques de terceiros" ou "em dinheiro".*

Assim, a fiscalização requisitou expressamente que o contribuinte apresentasse os comprovantes do efetivo repasse do valor emprestado ao mutuário, mas o fiscalizado não o fez.

Ora, a prova incontestável do mútuo é feita apenas com a apresentação de documentos que comprovem a efetiva transferência de numerário do mutuante para o mutuário, com posterior devolução da quantia emprestada, o que o contribuinte não logrou apresentar.

43. *Ressalta-se que para alguns dos depósitos (como o de R\$156.137,00 em 05/01/2017, R\$935.191,20 em 23/02/2017 e R\$535.501,14 em 13/03/2017) sequer restou comprovada a procedência dos valores, já que se trata de depósitos em cheque cujas cópias não foram apresentadas. Ou seja, não existe prova nem da saída dos recursos que teriam sido emprestados, nem do pagamento do mútuo.*

44. *Assim, o contribuinte pretende que tais contratos, sem registro público e sem evidência de que os recursos tenham sido repassados aos supostos mutuantes, possam comprovar a origem e natureza dos créditos questionados.*

Ocorre que tais instrumentos não comprovam nem mesmo a procedência dos créditos nos casos de depósitos em cheques, assim como não comprovam a que título os valores foram depositados nos demais casos, pois não há como aceitar o argumento de que sua natureza é o retorno de empréstimos concedidos se o contribuinte não trouxe ao processo outros elementos de prova, que evidenciem a prévia entrega destes valores aos mutuários.

45. Nesse sentido, já se manifestou o CARF em decisão recente:

Acórdão nº 2401-007.231, de 3 de dezembro de 2019 (...)

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. COMPROVAÇÃO DE ORIGEM EMPRÉSTIMOS. A comprovação de empréstimo exige provas específicas, não bastando a apenas a juntada de contratos particulares. Para essa comprovação é imprescindível que: (1) seja apresentado o contrato de mútuo assinado pelas partes; (2) o empréstimo tenha sido informado tempestivamente na declaração de ajuste; (3) o mutuante tenha disponibilidade financeira; e (4) esteja evidenciada a transferência do numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), com indicação de valor e data coincidentes como previsto no contrato firmado e o pagamento do mutuário para mutuante no vencimento do contrato. (grifo nosso)

46. *Caberia ao contribuinte juntar aos autos provas convincentes da efetividade dos empréstimos, ou seja, documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que comprovassem que os valores foram realmente entregues e recebidos, e que não se trata apenas de documentos elaborados pelas partes, desacompanhados de provas materiais a respaldá-los.*

Tendo em vista que não houve tal comprovação, e por todo o exposto neste tópico, os créditos foram lançados como omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

Como se observa, a recusa pela autoridade tributária da União dos contratos de mútuo apresentados pelo sujeito passivo para comprovar a origem de créditos/depósitos que totalizaram a expressiva quantia de R\$5.603.932,52, arrolados e especificados no "Anexo II" do Termo de Verificação Fiscal, não se fundamentou exclusivamente na ausência de registro público dos instrumentos particulares apresentados.

Além disso, constatou-se que não foram apresentados elementos de prova sequer da transferência de recursos do mutuante para o mutuário que justificasse o recebimento do pagamento dos supostos mútuos negociados.

Nos termos do quanto registrado pela autoridade tributária da União, "constatou-se também que os contratos apresentados pelo contribuinte, na condição de mutuante, referem-se a empréstimos que teriam sido concedidos sempre com

"cheques de terceiros" ou "em dinheiro", sem comprovação do efetivo repasse do valor alegadamente emprestado ao mutuário.

Sem embargo, a prova incontestável do mútuo, como anotou a Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforma-se com a apresentação de documentos que evidenciem a efetiva transferência de numerário do mutuante para o mutuário, justificando a posterior devolução da quantia emprestada, elementos materiais de prova que não foram apresentados pelo sujeito passivo, seja durante o procedimento de auditoria-fiscal, seja na impugnação.

Além disso, como já ressaltado neste Voto no exame das preliminares (item 1.2), nada obstante a apresentação de precedente de decisão judicial com entendimento divergente, a exigência de registro público nos contratos particulares, para que possam produzir efeitos jurídicos perante terceiros, decorre de previsão legal expressa, e não de capricho ou de vontade da autoridade tributária da União.

Reitere-se, assim, o quanto já sustentado anteriormente.

Nos termos da lei civil, Lei n. 10.406, de 10/01/2002 (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"*.

Demais, segundo regramento expresso na "lei dos registros públicos", sujeitam-se a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros: *"os instrumentos particulares, para a prova das obrigações convencionais de qualquer valor"* (Lei n. 6.015, de 31/12/1973, art.127, inciso I).

O registro público aludido, na espécie, tem múltipla finalidade, conferindo segurança jurídica para o ato praticado ao fixar os elementos objetivos e subjetivos declarados (conteúdo, partes, tempo e local de sua prática); promovendo transparência, por meio da publicidade; servindo, ainda, como meio de conservação de conteúdo; e, finalmente, possibilitando a produção plena de eficácia, inclusive perante terceiros.

Nesse sentido, a exigência em testilha não colide com nenhuma das disposições da Lei n. 13.726, de 08/10/2018, que instituiu dispensas taxativas (art.3º) e a supressão, ou a simplificação, de formalidades ou exigências "desnecessárias ou superpostas", o que não é o caso da exigência formulada pela autoridade tributária da União na hipótese dos autos.

Relembre-se, outrossim, que os "serviços notariais e de registro são (...) destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos" (Lei n. 8.935, de 18/11/1994, art. 1º).

Demais, diferente do que alega o impugnante, não se trata de suprimir inteiramente a eficácia de eventual contrato de mútuo particular celebrado, mas

reconhecer que os efeitos jurídicos do negócio, se efetivamente realizado (fato não comprovado, ressalte-se), estariam limitados às partes - eficácia *inter partes* -, não sendo legítima a oposição dos efeitos jurídicos perante terceiros, notadamente em face da Fazenda Pública, especialmente quando se pretende utilizar o instrumento particular, sem o devido registro público, para justificar significativa redução de tributos (IRPF) em sua apuração anual.

Relembre-se que o sujeito passivo pretende comprovar o recebimento de pagamento de mútuo no montante de R\$5.603.932,52, sem haver a comprovação sequer da entrega da quantia supostamente emprestada.

Tratando-se de "empréstimo de dinheiro", conforme entendimento administrativo consolidado, a comprovação do mútuo exige prova específica, não bastando apenas a juntada de contratos particulares. Notadamente, deve-se comprovar a *"transferência do numerário entre credor e devedor (na tomada do empréstimo), com indicação de valor e data coincidentes como previsto no contrato firmado e o pagamento do mutuário para mutuante no vencimento do contrato"* (Acórdão nº 2401-007.231, de 03/12/2019, Carf).

Mire-se no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que, ao tratar do contrato de alienação fiduciária, asseverou que *"a exigência de registro em Cartório do contrato de alienação fiduciária não é requisito de validade do negócio jurídico. Para as partes signatárias a avença é perfeita e plenamente válida, independentemente do registro que, se ausente, traz como única consequência a ineficácia do contrato perante o terceiro de boa-fé"* (REsp 686932/PR, Recurso Especial 2004/0045165-1).

Ainda segundo a Corte Superior, *"o registro do contrato de alienação fiduciária no Cartório de Títulos e Documentos, previsto no inciso 5º do art. 129 da Lei de Registros Públicos (Lei nº 6.015/73), não revela condição para a transferência da propriedade do bem, senão, procedimento tendente a emprestar publicidade e, a fortiori, efeito erga omnes ao ato translático, evitando prejuízos jurídicos ao terceiro de boa-fé"* (REsp 686932/PR, Recurso Especial 2004/0045165-1).

Os contratos de mútuo acostados com a impugnação, a exemplo daqueles encontrados às fls. fls.2882/3123, entremeados por outros tipos de contratos: parceria agrícola, fornecimento de pastagens a bovinos e parceria de imóvel rural; padecem dos defeitos já anotados em relação àqueles apresentados durante o procedimento de auditoria, sendo insuficientes para afastar a imputação fiscal.

Em relação à alegação de que mantinha vínculo de união estável com Elaine C. C. Cavallante no período correspondente à imputação de omissão de rendimento com base em depósitos sem comprovação de origem, o impugnante não promoveu a instrução probatória que permita certificar o argumento aduzido. Não foram comprovados os elementos objetivos que possam evidenciar a existência da união.

No âmbito civil, o conceito legal de união estável foi reposicionado a partir da Lei n. 9.278, de 10/05/1996 (art.1º), que, regulamentando norma de estatutura constitucional sobre o tema (Constituição Federal, art. 226, §3º), passou a reconhecer como "entidade familiar a convivência duradoura, pública e contínua, de um homem e uma mulher, estabelecida com objetivo de constituição de família".

Nesse sentido, sequer os requisitos fixados na lei civil (Lei n. 9.278, de 10/05/1996, art.1º) encontram-se demonstrados no acervo probatório do impugnante, visto que a "convivência duradoura, pública e contínua", contemporânea ao ano-calendário 2017 (imputação da omissão com base nos depósitos bancários), não se encontra devidamente evidenciada.

Demais, anote-se que também há norma legal tributária (Lei nº 9.250, de 26/12/1995), que estabelece restrição temporal para a coabitação, a fim de assegurar efeitos fiscais e tributários para os conviventes (dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, p.ex.) mantendo-se hígida, válida e eficaz, tendo em perspectiva sua especificidade (Decreto-Lei nº 4.657, de 4/09/1942; art. 2º §1º), exigindo-se "vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho". Também não há comprovação desse requisito temporal relativo à coabitação.

Além disso, os créditos identificados pela autoridade tributária da União, conforme relação indicada no Anexo II do Termo de Verificação Fiscal, apontam vínculo com o CNPJ n. 04.535.253/0001-10, que se encontra registrado no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica com a natureza jurídica de "empresário individual", e não com a pessoa física Elaine C. C. Cavalcante.

Nos termos da legislação tributária federal, especialmente quanto ao imposto sobre a renda, as "empresas individuais" são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei n. 1.706, de 23/10/1979, art. 2º), sendo reputadas, para efeitos fiscais, "empresas individuais", os "empresários" constituídos na forma estabelecida na lei civil (Lei n. 10.406, de 2002 - Código Civil, arts. 966/969).

Portanto, além de não ter sido comprovada a alegada união estável entre o sujeito passivo e Elaine C. C. Cavalcante, os créditos/depósitos identificados encontram-se associados à "empresa individual", equiparada à pessoa jurídica, com visto, sendo indevida a comunicação de rendimentos pretendida pelo impugnante.

2.3 CRÉDITO ATRIBUÍDO A LEONEL JESUS FERRO - VENDA DE IMÓVEL RURAL

Em sua defesa, o sujeito passivo defende que o crédito/depósito de R\$ 6.004.941,43 se encontra associado ao contrato particular de compra e venda de imóvel rural celebrado entre o impugnante, Pedro Matheos Matheos e Leonel Jesus Ferro, este último em conjunto com a esposa Elza Luiza Fazolli Ferro.

Alega, contudo, que a autoridade fiscal, ao apurar o ganho de capital, não computou os valores referentes as benfeitorias.

Além disso, sustenta que houve equívoco no cálculo do ganho de capital referente aos anos de 2018 e 2019, pois o processo administrativo refere-se aos fatos geradores ocorridos em 2017, e, sendo assim, como as parcelas vincendas ocorrem ano a ano, e o Imposto de Renda deve ser pago de forma periódica conforme a renda auferida, não há que se falar em Imposto de Renda devido por fatos geradores que não ocorrem em 2017, apontando como fundamento o Código Tributário Nacional (art.113 § 1º, e art.114).

Cita doutrina de Hugo de Brito Machado em reforço ao argumento de defesa.

O sujeito passivo acrescenta ainda que a venda total dos imóveis, conforme o contrato, foi de R\$ 16.000.000,00, mas a apuração realizada considerou "ganho de capital" de R\$ 20.171.680,01, defendendo que deveria ter sido utilizado o valor efetivo da operação, com base na Lei n. 9.393/96 (art. 19), no caso de subavaliação ou informações inexatas, e que a apuração realizada não teria ficado claro no Termo de Verificação Fiscal.

Sustenta, ainda, que o valor das benfeitorias poderia ter sido deduzido como custo ou despesa na apuração do resultado da atividade rural, quer as benfeitorias tenham sido adquiridas junto com a terra nua, quer tenham sido implantadas, e que a dedução do valor das benfeitorias como custo ou despesa é sempre favorável ao proprietário rural.

Defende que o valor das benfeitorias deve ser considerado como custo enquanto o imóvel for de sua propriedade, e como receita depois da sua venda, implicando postergação do imposto, sem correção monetária e juros.

Aponta precedente de decisão administrativo que entende favorável ao argumento de defesa apresentado, e apresenta planilhas com valores de benfeitorias e o ganho de capital que entende devido.

Sem razão o impugnante.

Sobre a apuração do ganho de capital em testilha, a autoridade tributária da União apresentou minudente relato explicitando a metodologia de apuração, seja do ganho de capital, seja do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) incidente na espécie, anexando, inclusive, demonstrativos de apuração específicos (fls.2621/2676), e indicando os atos normativos que embasaram a apuração realizada.

Destaque-se a narrativa da imputação fiscal (Termo de Verificação Fiscal):

75. Ao ser intimado a comprovar a origem e natureza do crédito no valor de R\$6.004.941,43, em 12/04/2017, o contribuinte informou que, desse valor, R\$6 milhões se referem a recebimento decorrente de venda de imóveis rurais pertencentes ao contribuinte e a Pedro Matheos Matheos (CPF 526.849.979-34), apresentando um Contrato Particular de Compra e Venda de Imóvel Rural (Fl.2485 a Fl. 2491) firmado em 12/04/2017 entre os vendedores e Leonel Jesus Ferro e sua esposa, Elza Luiza Fazolli Ferro.

Apresentou, ainda, cópia de dois cheques no valor R\$1.244.330,75 e R\$4.755.669,25 (R\$6.000.000,00), nominais ao comprador, que teriam sido endossados ao contribuinte. por meio do referido contrato, foram negociados os seguintes imóveis, que totalizam 2000 hectares:

[...]

76. Pela venda dos Imóveis estabeleceu-se o valor de R\$16.000.000,00, a serem pagos da seguinte forma:

- Entrada de R\$6.000.000,00 em 12/04/2017;*
- 2º pagamento: R\$2.000.000,00 até 05/04/2018;*
- 3º pagamento: R\$2.000.000,00 até 05/04/2019;*
- 4º pagamento: R\$2.000.000,00 até 05/04/2020;*
- 5º pagamento: R\$2.000.000,00 até 05/04/2021; e*
- 6º pagamento: R\$2.000.000,00 até 05/04/2022.*

77. De modo a obter mais informações sobre a transação, esta fiscalização diligenciou o comprador do imóvel, Leonel Jesus Ferro, conforme descrito no item III deste Termo de Verificação Fiscal.

78. Comprovada a origem e natureza do depósito, faz-se necessário apurar o ganho de capital decorrente da operação, de modo a verificar se os recebimentos foram corretamente submetidos à tributação pelos vendedores. Vejamos o que diz a legislação sobre a apuração do ganho de capital nos casos em que o valor da venda de um imóvel é recebido parceladamente:

79. Dessa forma, de modo a apurar o valor do capital referente às parcelas já recebidas pelo contribuinte, passou-se a analisar, em relação a cada um dos imóveis, o custo de aquisição e o valor de alienação, conforme regra específica aplicável aos imóveis rurais, descrita a seguir: (...)

80. A partir das Informações constantes na Declaração de Informação e Apuração do ITR (DIAT), apurou-se o custo de aquisição (tabela 8) e de alienação da terra nua (tabela 9) dos imóveis objeto da venda:

Tabela 8

[...]

81. Em seguida, apurou-se o ganho de capital obtido na venda do imóvel, conforme demonstrativos em anexo a este Termo de Verificação Fiscal e tabela abaixo. Ressalta-se que em relação à Fazenda Mirassol, Fazenda Marissol e Fazenda Girassol, o valor de alienação, assim como o custo de aquisição, equivale à 2/3 do valor total do bem, que corresponde à parcela pertencente aos contribuintes José Manoel e Pedro Matheos (1/3 cada).

Tabela 9

[...]

82. É possível constatar que houve na operação um ganho de capital de R\$8.933.396,04, sendo que deste total, José Manoel Mateus Sandin auferiu 50,50% (R\$4.511.263,11), e Pedro Matheos Matheos 49,50% (R\$4.422.132,93), já que o primeiro é o único proprietário da fazenda São Miguel, e o último, único proprietário da Fazenda Ribeirãozinho.

O ganho de capital relativo à venda dos demais imóveis é devido por ambos em igual proporção.

Tendo em vista que o valor correspondente à alienação da Terra Nua dos imóveis rurais objeto da transação já abrange todo o valor da venda pactuado em contrato, superando ligeiramente os R\$16 milhões, não foi necessário apurar o ganho de capital em relação às benfeitorias, culturas e pastagens, segundo regra do art. 9º, §2º e art. 19, §2º da Instrução Normativa 84, de 2001.

83. Conforme mencionado anteriormente, nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento. De acordo com os documentos apresentados pelo fiscalizado e pelo comprador (Fl. 2443 a Fl. 2453), foram recebidos até então, além da entrada de R\$6.000.000,00, três parcelas anuais de R\$2.000.000,00, sendo essas últimas acrescidas de juros pactuados em contrato. Dessa forma, para apurar o ganho de capital devido por período (conforme demonstrativos em anexo), foi calculada, em relação a cada parcela pactuada, a proporção referente a cada imóvel rural, e posteriormente a cada um dos vendedores (tabela 10).

[...]

84. Verificou-se que o contribuinte não declarou nenhum rendimento recebido a título de ganho de capital nos anos-calendário de 2017 e de 2019, não tendo entregue o Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital juntamente com a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, conforme determina a legislação. Já em relação ao ano-calendário de 2018, o contribuinte apresentou o demonstrativo, e nele consta a venda da Fazenda São Miguel.

Contudo, foi informado pelo contribuinte um valor de alienação do bem de R\$3.920.000,00, atribuindo o montante a venda em parcela única, e um custo de aquisição de R\$3.950.560,00, resultando em um ganho de capital igual a zero.

Conforme demonstrado neste tópico, tais valores estão incorretos, e não correspondem àqueles apurados conforme a legislação.

Os demais imóveis que foram objeto do contrato não foram mencionados.

Assim, para fins de lançamento do ganho de capital referente à venda de imóvel recebida de forma parcelada, foi realizada a ampliação do procedimento fiscal para os anos-calendário 2018 e 2019.

85. Foi objeto deste auto de infração o ganho de capital apurado e não declarado pelo contribuinte (Rendimentos Sujeitos à Tributação Definitiva) nos anos-calendário de 2017 (R\$1.683.150,81), 2018 (R\$561.050,29) e 2019 (R\$561.050,29), conforme demonstrativos em anexo a este Termo.

Em relação ao ano-calendário 2020, o contribuinte deverá incluir os devidos valores em sua DIRPF do exercício 2021, providenciando eventuais recolhimentos pendentes.

Foi lançada, ainda, a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos de origem não comprovada de R\$4.961,43, referente à diferença entre o valor total do depósito questionado (R\$6.004.961,43) e o valor para o qual o contribuinte apresentou justificativa (R\$6.000.000,00, referente à entrada prevista no ato da assinatura do contrato). Ressalta-se que a parcela do ganho de capital devida por Pedro Matheos Matheos foi objeto de auto em nome do próprio, conforme processo 17095.721959/2021-14.

86. Prosseguindo com a análise, e considerando que o contrato de compra e venda inclui cláusula de reajuste, faz-se necessário, também, tratar de forma adequada os juros recebidos pelo contribuinte.

Conforme Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, art. 19, § 3º, "os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

Qualquer que seja a designação dada à mesma (juros, correção monetária, reajuste de parcelas etc.), a parte correspondente ao reajuste deve ter tratamento tributário de juros". Assim, os valores foram lançados pela fiscalização, como "Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Física" (tabela 11).

Como se observa, após comprovar que a origem dos créditos/depósitos nos valores de R\$1.244.330,75 e R\$4.755.669,25, total de R\$6.000.000,00, encontrava-se relacionada à alienação de cinco imóveis rurais, conforme especificado na "Tabela 7" do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade tributária da União passou a apurar o ganho de capital auferido na operação, tendo em vista a omissão do sujeito passivo.

Sobre as benfeitorias, encontra-se registrado no relato fiscal o tratamento normativo aplicado: *"tendo em vista que o valor correspondente à alienação da Terra Nua dos imóveis rurais objeto da transação já abrange todo o valor da*

venda pactuado em contrato, superando ligeiramente os R\$16 milhões, não foi necessário apurar o ganho de capital em relação às benfeitorias, culturas e pastagens, segundo regra do art. 9º, §2º e art. 19, §2º da Instrução Normativa 84, de 2001".

Nos termos da norma complementar apontada, na apuração do ganho de capital de imóvel rural, considera-se como "custo de aquisição" o valor relativo à terra nua (VTN), que corresponde ao valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, "não computados" os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas (Instrução Normativa SRF n. 84, de 11/10/2001, art.9º).

Instrução Normativa SRF n. 84, de 11/10/2001.

Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

A conduta adotada pela autoridade tributária, encontra-se, pois, conforme a disciplina normativa que orienta a apuração do ganho de capital de imóvel rural.

Outrossim, veja-se que, tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua, o valor declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) do ano da alienação, quando houverem sido entregues os DIAT relativos aos anos de aquisição e alienação (Lei n 9.393, de 19/12/1996, arts. 8º e 19; e Instrução Normativa SRF n. 84, de 11/10/2001).

Lei n 9.393, de 19/12/1996.

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

(...)

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.

Instrução Normativa SRF n. 84, de 11/10/2001. Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

A norma em referência também orienta que, na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias deve ser computada como "receita da atividade rural", quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural, integrando o "valor de alienação" apenas nos demais casos.

Observe-se que, quando não computadas na apuração do resultado da atividade rural, seja na sua implementação, como despesa(custo) da atividade, seja na sua alienação, como receita, a benfeitoria alienada em conjunto com a terra nua poderá ser submetida à apuração do ganho de capital, computando-se o valor dos custos dessas benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos) no "custo de aquisição", e a parcela do preço correspondente às benfeitorias, no "valor de alienação".

No caso concreto, a apuração de eventual ganho de capital sobre as benfeitorias, diferente do que cogita o sujeito passivo, não iria reduzir a imputação fiscal realizada, pois promoveria alteração tanto do custo de aquisição quanto o valor

de alienação computados. E, como anotou a autoridade tributária da União no relatório fiscal, "*o valor correspondente à alienação da Terra Nua dos imóveis rurais objeto da transação já abrange todo o valor da venda pactuado em contrato*", não tendo sido, no caso concreto, "*necessário apurar o ganho de capital em relação às benfeitorias, culturas e pastagens*" (Instrução Normativa SRF n. 84, de 11/10/2001, art.9º).

Quanto à impugnação dos valores utilizados no lançamento a título de "valor de alienação", observa-se total aderência da metodologia utilizada pela autoridade tributária da União com a legislação tributária que regulamenta o instituto (Lei n 9.393, de 19/12/1996, art.19).

Lei n 9.393, de 19/12/1996.

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Em relação à oposição de impugnação relativa à formalização de imputação fiscal relacionada aos anos-calendário 2018 e 2019, ressalto que, nada obstante a auditoria-fiscal tivesse sido originalmente instaurada para verificação da regularidade fiscal do sujeito passivo em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) no período de 01/01/2017 a 31/12/2017, a constatação, no curso do procedimento, de eventos ocorridos no ano-calendário 2017, mas que consubstanciaram infrações que alcançaram outros anos-calendários, relativas à apuração de ganho de capital, justificou a ampliação do procedimento de fiscalização para os demais anos-calendário, conforme ficou consignado no Termo de Verificação Fiscal.

Relembre-se que, originalmente, a competência legal (Lei n. 10.593, de 6/12/2002, art.6º) para fiscalizar e constituir o crédito tributário, outorgada à autoridade tributária da União, encontra-se pautada pelos limites temporais objetivos disponíveis para a formalização do lançamento expressos na legislação tributária. Nesse sentido, a fiscalização sempre deve atuar para evitar a ocorrência da decadência (Lei n. 5.172, de 25/10/1966, art.173).

Assim, as medidas de ordem administrativa, que tenham por objetivo o planejamento das atividades fiscais e, eventualmente, fixem normas para a execução de procedimentos fiscais, não afastam, ou limitam, o poder-dever conferido ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para constituir o crédito tributário mediante formalização do lançamento (Lei n. 5.172, de 1966, art.142).

Com efeito, nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista, mas o imposto deve ser adimplido periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, deve ser apurado mediante aplicação do percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e o valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida, submetido, no caso concreto, à alíquota de quinze por cento sobre o valor do ganho de capital proporcional apurado para cada parcela, tendo em vista que cada parcela do ganho apurado não ultrapassou o limite de R\$ 5 milhões (IN SRF n. 84, de 11/10/2001, art.31; Lei n. 8.981, de 20/01/1995, art. 21, inciso I, com redação dada pela Lei n. 13.259, de 16/03/2016).

Tem-se, pois, justificada ampliação do procedimento de fiscalização para apuração da infração de omissão de ganho de capital, incluindo no lançamento realizado os demais anos-calendário correspondentes aos vencimentos das parcelas de pagamento do preço de alienação, conforme ficou consignado no Termo de Verificação Fiscal e explicitado nos demonstrativos de apuração anexados (fls.2621/2676), não havendo reparo a ser feito no lançamento.

2.4 CRÉDITOS ATRIBUÍDOS À EMPRESA JMMS ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS LTDA

Em sua impugnação, o sujeito passivo alega também que, quanto aos créditos/depósitos associados à JMMS Administração de Imóveis LTDA, não há divergência nas planilhas apresentadas durante do procedimento de auditoria-fiscal, mas, sim, equívoco no entendimento por parte da Autoridade Fiscal.

Segundo alega o impugnante, os valores corresponderiam aos itens que foram solicitados pelo Termo de Intimação Fiscal n. 4, e a existência de mais de um item decorreria do somatório dos valores apresentados, comprovando, no entendimento do impugnante, que houve recebimento de aluguéis de clientes da JMMS.

Sobre a matéria tributável objeto da impugnação, remeto ao minudente a autoridade tributária da União, a saber:

47. Tendo sido intimado a comprovar a origem e natureza dos créditos/depósitos efetuados em suas contas bancárias, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 002, o contribuinte atribuiu à empresa JMMS Administração de Imóveis Ltda, da qual o contribuinte é sócio, a origem de 14 depósitos em cheques, listados no Anexo III, que totalizam R\$149.020,76, além de R\$55.500,00 decorrentes de transferências eletrônicas.

Em relação ao último valor, referente às transferências, o contribuinte identificou como "Adiantamentos a sócio".

Já em relação aos depósitos em cheques, o contribuinte apresenta planilha em que identifica tais créditos como receitas de aluguel da empresa, que teriam sido recebidas na conta pessoal.

48. Ressalta-se que o contribuinte entrou em contradição ao identificar diversos créditos durante o procedimento fiscal, como é possível verificar ao comparar as informações constantes em outra planilha encaminhada pelo fiscalizado (Planilha Fl. 1015 a Fl. 1026 X Planilha Fl. 1768), o que demonstra não só uma falta de organização do fiscalizado, como também a impossibilidade de se vincular os depósitos a uma origem sem documentos comprobatórios que evidenciem claramente tal situação.

Conforme descrito no item II deste Termo de Verificação, no Termo de Intimação Fiscal nº 004 tal fato foi apontado ao contribuinte, informando qual planilha foi adotada como referência na análise, não tendo havido qualquer manifestação a respeito na resposta entregue.

Dessa forma, diante da divergência, foram considerados atribuídos à Empresa JMMS os valores mencionados na planilha citada pela fiscalização no TIF nº 004, e anexada ao próprio termo.

49. Buscando esclarecer as informações prestadas sobre os créditos, a fiscalização intimou o contribuinte (TIF nº 004) a apresentar documentos contábeis (Balanço, escrituração) demonstrando os lucros apurados pela empresa no período e as quantias repassadas a cada um dos sócios.

Em relação aos depósitos em cheques, diante da informação de que os recursos não seriam do contribuinte e sim da sua empresa, tendo apenas transitado por sua conta, requisitou-se a comprovação de que os recursos remetidos às contas bancárias em análise foram efetivamente utilizados para pagamento de despesas da JMMS, incluindo boletos, faturas e cobranças, e seus respectivos comprovantes de pagamento, de modo a demonstrar, de forma clara e inconteste, a utilização destes valores exclusivamente no interesse da empresa remetente dos recursos.

50. No que se refere aos valores identificados como Adiantamentos a Sócio, o contribuinte apresentou documentos contábeis e ECF que permitiram a comprovação da informação, aceita por esta fiscalização.

Contudo, em relação aos demais depósitos não houve apresentação de documentação comprobatória pelo contribuinte. Não tendo sido comprovado nem que os depósitos efetivamente se referem aos aluguéis recebidos de clientes da JMMS, nem que tais recursos teriam apenas transitado pela conta do contribuinte, não constituindo nenhum tipo de remuneração ao sócio, os créditos (Anexo III) foram lançados como omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

Portanto, não procede a insurgência do sujeito passivo. A autoridade tributária da União explicitou claramente a razão da imputação fiscal realizada, tendo reiterado pedido de esclarecimento, que permaneceu sem resposta satisfatória.

Note-se que, "*os valores identificados como Adiantamentos a Sócio*", tendo em vista que "*o contribuinte apresentou documentos contábeis e ECF que permitiram a comprovação da informação*", a origem foi acatada pela autoridade tributária.

Por outro lado, diferente do que reitera o impugnante em suas razões de defesa, em relação aos demais depósitos, "*não houve apresentação de documentação comprobatória pelo contribuinte*". E, assim, não ficou inequivocamente comprovado que os depósitos indigitados se referiam a aluguel recebido de cliente da pessoa jurídica JMMS Administração de Imóveis LTDA, tampouco que os recursos financeiros teriam apenas "transitado" na conta do sujeito passivo.

Nesse sentido, não constituindo nenhum tipo de remuneração ao sócio, os créditos/depósitos, especificados no "Anexo III do Termo de Verificação Fiscal", foram lançados como omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

Esclareça-se, também, que precedente de decisão judicial, como aquele apontada pelo sujeito passivo em reforço ao argumento de defesa (TRF-5-AC:302010-CE 2002.05.00.021399-7), produz efeito jurídico apenas em relação às partes envolvidas (eficácia inter partes), não podendo ser oposto a terceiro, estranho ao processo judicial original, além de tratar de matéria distinta daquela objeto da imputação fiscal.

2.5 CRÉDITOS ATRIBUÍDOS À PARCERIA/ARRENDAMENTO

A impugnação insurge-se também contra a tributação realizada sobre os créditos que foram atribuídos pelo contribuinte a contratos de parceria/arrendamento. Alega-se que houve juntada de instrumento do contrato de parceria com Ademir Adroaldo Bohn, mas que a autoridade fiscal não considerou tal negócio, e que os recebimentos originários de Cleide Aquino Bohn também se referem ao citado contrato, não havendo o que se falar em omissão de receitas, pois teriam sido comprovadas as respectivas origens.

Sobre a matéria tributável objeto da impugnação, remeto ao minudente a autoridade tributária da União sobre as receitas alegadas pelo sujeito passivo como sendo originárias de parcerias rurais ou arrendamentos, a saber:

60. Tendo sido intimado a comprovar a origem e natureza dos créditos/depósitos efetuados em suas contas bancárias, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 002, o contribuinte atribuiu a receitas decorrentes de parcerias rurais ou arrendamentos o valor de R\$2.034.303,21 (Anexo VI).

Foram apresentados alguns contratos, entretanto, para parte créditos o contribuinte anexou como comprovante apenas recibos assinados por ele mesmo, enquanto que para outros créditos o fiscalizado não apresentou

documentos que amparassem suas alegações sobre a procedência dos recursos.

Assim, o contribuinte foi reintimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 004, a apresentar os contratos faltantes.

O contribuinte foi também requisitado a:

-Especificar, no que concerne aos contratos de parceria/arrendamento listados, a proporção da divisão das receitas auferidas pelos outorgantes (nos casos em que o contribuinte não é o único possuidor da terra cedida/arrendada);

- Esclarecer por que tais rendimentos não constam declarados nas Receitas da Atividade Rural, no caso de parcerias, ou em rendimentos recebidos de pessoas físicas ou jurídicas, no caso de arrendamentos.

61. Em sua resposta, o contribuinte não apresentou novos documentos comprobatórios, e também não se manifestou sobre a omissão dos rendimentos em sua DIRPF, apresentando sobre os questionamentos apenas a seguinte informação:

ITEM 2.5- Os contratos de parceria agrícola apresentando da atividade rural é de exclusividade do Sr. José Manoel Mateus Sandin, por mais que algumas fazendas são de propriedade meio a meio, eles utilizam sua proporção, ou utilização de forma exclusiva.

62. Assim, a fiscalização prosseguiu com a análise dos documentos apresentados em relação aos créditos a serem justificados, conforme identificação feita pelo contribuinte, com vistas a apurar quais deles seriam comprovadamente provenientes de contratos de parceria ou arrendamento.

Concomitantemente, analisou-se tais documentos em conjunto com o livro-caixa da atividade rural e com rendimentos recebidos de Pessoa Física ou de Pessoa Jurídica constantes na DIRPF, de modo a apurar se houve a correta declaração dos valores, chegando-se aos valores descritos a seguir:

[...]

63. Em relação aos créditos atribuídos à Rio Amambai Agroenergia S.A. (antiga Nova Naviraí Holding) foram apresentados dois recibos assinados apenas pelo próprio contribuinte (R\$221.161,09 (Fl.1655) e R\$337.108,34 - (Fl.1673)) e uma minuta de contrato de parceria rural relacionado ao imóvel Sítio Vale do Amambai, sem data e sem assinatura (Fl.1656 a Fl.1665), documentos esses que não são suficientes para comprovar a natureza dos créditos.

Também não foram apresentados os contratos de parceria ou arrendamento que justificariam os créditos atribuídos a Usina NUP S.A. e Cleide Aquino Bohn, sendo que em relação à última foi entregue apenas um recibo assinado pelo próprio fiscalizado.

Tais pendências foram ressaltadas no TIF nº 004, mas ainda assim o contribuinte não apresentou documentação hábil para comprovar suas alegações.

64. Com vistas a comprovar os depósitos que o fiscalizado vinculou à Nova Naviraí Holding S.A., foram apresentados um contrato de arrendamento em que o contribuinte arrenda à empresa o Sítio Santa Ana (por R\$5.000,00/mês) e um contrato de parceria agrícola relacionado ao imóvel denominado Fazenda Gaúcha (acompanhado de um recibo referente à parceria no valor de R\$318.620,58 (Fl.1620), que equivale ao total das transferências feita pela empresa entre janeiro e abril de 2017).

Verificou-se que o arrendamento foi declarado entre os rendimentos recebidos de PJ, mas que não constam no livro-caixa da atividade rural os valores referentes à parceria agrícola.

O mesmo ocorreu em relação ao contrato de parceria rural firmado com Ademir Adroaldo Bohm (Fazenda Cristo Rei - Fl.1691 a Fl.1692) e o contrato de arrendamento firmado com Maria Eugênia Moreira e Modesto José Moreira (Fazenda São Pedro e São Manoel - Fl.1720 a Fl.1724), cujos rendimentos também não foram submetidos à tributação pelo fiscalizado.

65. No que se refere aos créditos atribuídos à depositante Marina da Costa Carvalho, foram apresentados contratos de arrendamento (Fornecimento de Pastagens a Bovinos) firmados em 01 de abril de 2017 (F. 1694 a 1705). Assim, diferentemente do que o contribuinte apontou, não há como atribuir aos contratos os créditos recebidos em janeiro de 2017, que somaram R\$93.744,26.

Para os depósitos ocorridos após a assinatura dos contratos, no valor de R\$162.174,00, foi verificado se haviam sido devidamente declarados os rendimentos recebidos de pessoa física, constatando-se que o contribuinte não o fez.

66. Dessa forma, foi lançada a Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Física de R\$375.668,44, e a Omissão de Rendimentos da Atividade Rural de R\$765.620,58, conforme descrito na tabela 4.

67. Concluída essa etapa, é necessário analisar os créditos/depósitos em conta atribuídos pelo contribuinte aos arrendamentos/parcerias, mas que restaram não comprovados:

[...]

68. Assim, em relação aos depósitos descritos no Anexo VI deste Termo de Verificação, R\$893.014,19 foram lançados como omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, segundo especificado na tabela 5, R\$375.668,44 como Omissão de

Rendimentos Recebidos de Pessoa Física, e R\$765.620,58 como Omissão de Rendimentos da Atividade Rural, conforme demonstrado nesse tópico.

Com efeito, não procede a alegação de impugnação de que a autoridade tributária da União não observou e não analisou o instrumento do contrato de parceria com Ademir Adroaldo Bohn. No "item 64" do Termo de Verificação Fiscal, foi apurado que os valores recebidos em decorrência do contrato de parceria em testilha não foram submetidos espontaneamente à tributação pelo sujeito passivo, a saber (destacado):

64. Com vistas a comprovar os depósitos que o fiscalizado vinculou à Nova Naviraí Holding S.A., foram apresentados um contrato de arrendamento em que o contribuinte arrenda à empresa o Sítio Santa Ana (por R\$5.000,00/mês) e um contrato de parceria agrícola relacionado ao imóvel denominado Fazenda Gaúcha (acompanhado de um recibo referente à parceria no valor de R\$318.620,58 (Fl.1620), que equivale ao total das transferências feita pela empresa entre janeiro e abril de 2017).

Verificou-se que o arrendamento foi declarado entre os rendimentos recebidos de PJ, mas que não constam no livro-caixa da atividade rural os valores referentes à parceria agrícola.

O mesmo ocorreu em relação ao contrato de parceria rural firmado com Ademir Adroaldo Bohm (Fazenda Cristo Rei - Fl.1691 a Fl.1692) e o contrato de arrendamento firmado com Maria Eugênia Moreira e Modesto José Moreira (Fazenda São Pedro e São Manoel - Fl.1720 a Fl.1724), cujos rendimentos também não foram submetidos à tributação pelo fiscalizado.

Nesse sentido também em relação aos valores atribuídos a Cleide Aquino Bohn, tendo a autoridade tributária justificado a imputação fiscal por ter sido apresentado apenas recibo assinado pelo sujeito passivo e, apesar de instado sanear a pendência, manteve-se inerte, sem apresentar documentação hábil e idônea para comprovar as alegações, nos seguintes termos:

Também não foram apresentados os contratos de parceria ou arrendamento que justificariam os créditos atribuídos a Usina NUP S.A. e Cleide Aquino Bohn, sendo que em relação à última foi entregue apenas um recibo assinado pelo próprio fiscalizado

Tais pendências foram ressaltadas no TIF nº 004, mas ainda assim o contribuinte não apresentou documentação hábil para comprovar suas alegações.

Com efeito, revelam-se improcedentes as razões de impugnação apresentadas.

2.6 CRÉDITOS ATRIBUÍDOS A RECEITAS DE ALUGUÉIS

A impugnação apresenta ainda oposição em relação aos créditos atribuídos a alugueis de Maria Carolina Tomé, ressaltando que há documentação suficiente, bem como explicação em planilha, que comprovaria a natureza dos alugueis,

defendendo que não houve omissão desses rendimentos, afirmando que os valores foram informados em sua Declaração de Ajuste Anual.

A autoridade tributária da União explicitou de modo inequívoco a razão pela qual arrolou valores decorrentes do contrato de locação celebrado pelo sujeito passivo com Maria Carolina Tomé no lançamento tributário.

Como relatado no Termo de Verificação Fiscal:

*71. Ao se comparar os valores declarados em DIRPF com aqueles constantes na DIMOB (Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias), verificou-se a compatibilidade das informações, **exceto em relação à locatária Maria Carolina Tomé.***

Enquanto na DIMOB consta o valor de R\$24.000,00 recebido pelo fiscalizado a título de aluguel, o contribuinte declarou apenas R\$1.602,91 como recebimento decorrente desse contrato.

*Assim, a diferença de R\$22.397,09 foi lançada como **Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Física.***

O impugnante não promoveu instrução probatória que pudesse desconstruir a narrativa apresentada no lançamento tributário, não sendo procedente, assim, a razão de impugnação apresentada, tendo em vista que não ficou comprovado que a integralidade dos valores informados na Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB) tivesse sido informada na Declaração de Ajuste Anual.

2.7 CRÉDITOS ATRIBUÍDOS A ATIVIDADE RURAL, A PEDRO MATHOS MATHEOS E A ENGONCON EMPREENDIMENTOS

O sujeito passivo insurge-se contra a suposta glosa realizada pela autoridade tributária da União em relação às notas fiscais que, segundo alega o impugnante, estariam relacionadas com receitas da atividade rural recebidas de: Marina da Costa Carvalho, Walmir Toniolli, Nelson C. Ribeiro, Valmir Donizete Alexandre, Henriqueta Tadeschi Moreira, Pedro Arnaldo Crem M. Santos, Mario Marcio M Correa, Claudemir Bigozinski e Rodolfo Oli Nogueira (Tabelas 2 e 3 do Termo de Verificação Fiscal).

Alega que tais receitas da atividade rural teriam sido declarados pelo contribuinte Pedro Matheos Matheos, conforme estaria indicado na Declaração de Ajuste Anual (exercício 2018), documentos e planilhas anexados.

Afirma que possui vínculo com Pedro Matheos Matheos e que ocorre espécie de "mescla" das contas bancárias, mas que as planilhas apresentadas serviriam para esclarecimento e auxílio da autoridade fiscal. Sustenta, então, que os rendimentos em testilha não foram omitidos, e que o valor correspondente (R\$ 1.864.899,10) foi devidamente comprovado, por meio de documentação hábil e idônea.

Defende, assim, que o lançamento da suposta omissão de receita sobre esse valor materializa a dupla tributação sobre tais rendimentos.

Alega que, em relação ao impugnante, não teria ocorrido o fato gerador da obrigação tributária principal, e que a imputação fiscal materializada no lançamento impugnado conformaria *bis in idem*.

Acrescenta que, segundo entendimento doutrinário, não obstante a diferença das espécies tributárias, também pode ser considerada **bis in idem** a tributação do lucro de uma empresa pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ - e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Assim, além de se verificar o *bis in idem* em relação aos valores declarados por Pedro Matheos, sustenta que ocorre *bis in idem* em relação aos valores percebidos pela pessoa jurídica Engeoncon, alegando a existência de documentação hábil que comprovaria que outra pessoa jurídica, "Porto Bello", teria recolhido PIS, COFINS, CSLL, e IR, sendo vedada nova tributação dessas receitas, pois iria caracterizar *bis in idem*.

Transcreve precedente de decisão judicial em reforço ao argumento de defesa.

Sem razão o impugnante.

Quanto às notas fiscais arroladas pelo sujeito passivo em sua defesa, associadas a Marina da Costa Carvalho, Walmir Toniolli, Nelson C. Ribeiro, Valmir Donizete Alexandre, Henriqueta Tadeschi Moreira, Pedro Arnaldo Crem M. Santos, Mario Marcio M Correa, Claudemir Bigozinski e Rodolfo Oli Nogueira, registro que os créditos/depósitos identificados nas contas de depósito do sujeito passivo foram devidamente cotejados com todas as notas fiscais apresentadas, com os registros encontrados no Livro Caixa do sujeito passivo, e com a Declaração de Ajuste Anual.

No item relativo à análise dos "créditos atribuídos pelo contribuinte à atividade rural" (fls.2700/2705), após o exame do acervo documental disponibilizado à autoridade tributária da União, concluiu-se que "*parte das vendas realizadas não foi declarada pelo contribuinte*", tendo sido relacionadas as respectivas notas fiscais, incluindo aquelas objeto da impugnação apresentada (Tabelas 2 e 3 do Termo de Verificação Fiscal, fls.2701/2702 e fls.2703/2704).

Anote-se o minudente relato fiscal:

51. Conforme informações constantes na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF- a Receita Bruta da Atividade Rural auferida pelo contribuinte no período fiscalizado foi de R\$9.959.065,37.

Em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), o fiscalizado apresentou o Livro-Caixa da Atividade Rural, em que constava o detalhamento da receita bruta, somando R\$10.280,344,77 em 2017, uma diferença de R\$321.279,40 declarada a menor, segundo o contribuinte, devido ao extravio de notas fiscais que haviam sido consideradas canceladas (Fl.240).

52. Tendo sido intimado a apresentar documentação hábil e idônea que permitisse identificar, de forma inequívoca a origem e natureza de depósitos em suas contas bancárias, o contribuinte atribuiu diversos deles a recebimentos decorrentes da atividade rural exercida, tendo apresentado como comprovação notas fiscais de saída por ele emitidas, assim como notas fiscais de entrada emitidas pelos compradores dos produtos.

Dessa forma, foi feita a análise da documentação apresentada em relação aos créditos a serem justificados, conforme identificação feita pelo contribuinte, com vistas a apurar quais deles seriam de fato fruto da atividade rural. Paralelamente, analisou-se tais documentos em conjunto com o livro-caixa da atividade rural, de modo a apurar se houve a declaração das vendas realizadas, em sua totalidade.

53. Além de notas fiscais emitidas pelo contribuinte, também foram entregues algumas notas fiscais emitidas por Pedro Matheos Matheos e Luiz Miguel Mateus Sandin, que serão tratadas mais adiante, neste mesmo tópico.

Com essas notas, o contribuinte pretende justificar a origem de R\$13.300.023,13 (Anexo IV) depositados em suas contas bancárias.

Confrontando as notas fiscais entregues pelo contribuinte com as informações constantes no Livro-Caixa da atividade rural, referente a cada comprador citado nas notas, constatou-se que parte das vendas realizadas não foi declarada pelo contribuinte, conforme tabela a seguir:

Tabela 2 (fls.2701/2702).

54. Assim, o valor de R\$2.602.573,13, relativo a vendas da atividade rural realizadas e recebidas em 2017 e não declaradas no Livro-Caixa, na Receita Bruta, foi lançado pela fiscalização como Omissão de Rendimentos da Atividade Rural, conforme notas fiscais juntadas pelo contribuinte ao processo. Foi lançada, ainda, a diferença de R\$321.279,40 entre o valor de das receitas declaradas em DIRPF e o valor constante no Livro-caixa apresentado, conforme registrado pelo próprio contribuinte na resposta ao TIPF, totalizando R\$2.923.852,53 de Omissão de Rendimentos da Atividade Rural.

55. Foi mantida a forma de tributação para a atividade rural escolhida pelo próprio contribuinte, conforme DIRPF ND: 01/81.191.640, objeto da fiscalização, que no caso foi "Receita - Despesa = Resultado Tributável". Conforme mencionado anteriormente, o pedido de retificação da declaração, com alteração da forma de tributação para 20% da Receita Bruta, feito pelo contribuinte após o início do procedimento fiscal, não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício (Súmula nº 33 - CARF). Da mesma forma, conforme previsto no art. 83 da Instrução Normativa 1500, de 29 de outubro de 2014, depois do prazo previsto para a

entrega da declaração, não é admitida retificação que tenha por objetivo alteração na forma de tributação.

56. Passamos agora a analisar a documentação em relação aos depósitos em conta a que foram vinculados, conforme informado na Tabela 3 abaixo:

Tabela 3 (fls.2703/2704).

57. Verificou-se que do valor de R\$13.300.023,13 em depósitos (Anexo IV) atribuídos pelo contribuinte aos recebimentos decorrentes de vendas da atividade rural, parte não foi comprovada por documentos fiscais, restando R\$1.864.899,10 como depósitos de origem não comprovada, conforme demonstrado na tabela 3. Em relação às notas fiscais emitidas pelos familiares do fiscalizado, Pedro Matheos Matheos e Luiz Miguel Mateus Sandin, não é possível fazer qualquer tipo de vinculação dos créditos questionados aos respectivos documentos. Ocorre que a maior parte dos créditos atribuídos a essas vendas são depósitos em cheques em relação aos quais não foi comprovado pelo contribuinte a efetiva procedência, ou seja, não há provas de que os depositantes são os clientes listados nas respectivas notas fiscais. Além disso, o contribuinte não apresentou qualquer documento relacionado ao negócio que comprove que o pagamento de produtos vendidos por terceiros (Pedro e Luiz Miguel) deveria ser feito em sua conta particular.

Entregou apenas cópia de uma procuração em que Pedro o nomeia para representá-lo em assuntos diversos em maio de 2017, e outra concedida pelo filho Luiz Miguel em dezembro de 2019. Tais instrumentos de mandato não provam a origem dos créditos a que se propõem, nem o vínculo destes com as mencionadas notas fiscais.

58. Ressalta-se que foram aceitas como comprovação dos créditos as notas fiscais relativas ao fiscalizado, analisadas em conjunto com o livro-caixa da atividade rural, mesmo quando justificavam depósitos em cheques cujas cópias não foram entregues. Tal interpretação, favorável ao contribuinte, foi adotada pela fiscalização de modo a garantir que o impacto na movimentação bancária de rendimentos efetivamente declarados pelo fiscalizado em sua DIRPF, desde que apresentados os respectivos documentos comprobatórios, fosse integralmente considerado, sendo objeto de lançamento apenas a movimentação sem lastro em provas hábeis e idôneas como omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não identificada, ou aquela identificada como rendimentos não declarados.

59. Dessa forma, em relação aos depósitos descritos no Anexo IV, R\$1.864.899,10 foram lançados como omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada (Anexo V) e R\$2.923.852,53 como Omissão de Receitas da Atividade Rural, conforme demonstrado neste tópico, tendo sido o valor restante considerado comprovado por esta Auditoria.

Nesse sentido, observo que não houve instrução probatória apta a evidenciar a alegação de defesa de que as notas fiscais indigitadas corresponderiam a rendimentos próprios do contribuinte Pedro Matheos Matheos, não havendo, portanto, comprovação do alegado erro na identificação do sujeito passivo, que foi referido na peça de impugnação como sendo hipótese de *bis in idem*.

Ressalve-se, apenas para fins de esclarecimento, que a alegação da defesa, em rigor, ainda que procedente, não revelaria ocorrência de *bis in idem*, mas, sim, erro na identificação do sujeito passivo, ou inexistência de relação jurídico tributária com o impugnante, caso ficasse demonstrada a titularidade dos rendimentos por terceiro.

Doutrinariamente, conceitua-se *bis in idem*, no direito tributário, como sendo o fenômeno jurídico por meio do qual um ente tributante cobra tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador mais de uma vez. Na hipótese cogitada pela defesa, a "cobrança" teria sido realizada sobre o mesmo fato gerador, mas dirigida para contribuintes distintos, situação somente seria permitida pela legislação tributária quando existente pluralidade de sujeitos passivos sob o regime de solidariedade, nos termos do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25/10/1966, art.124).

Além disso, os créditos/depósitos foram identificados em contas titularizadas pelo sujeito passivo, e, nos termos da legislação tributária federal, a não comprovação da origem dos créditos/depósitos, por meio de documentação hábil e idônea, caracteriza a presunção legal de omissão de rendimento, salvo quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertenceriam a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, circunstância objetiva não comprovada pelo impugnante (Lei n. 9.430, de 27/12/1996, art.42).

Lei n. 9.430, de 27/12/1996.

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

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

A matéria encontra-se pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio da Súmula CARF 32 vinculante.

Súmula CARF 32:

A titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo quando comprovado com documentação hábil e idônea o uso da conta por terceiros. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Outrossim, observo que a autoridade tributária também dedicou tópico específico do relatório fiscal para examinar as alegações do sujeito passivo relativas à utilização de sua conta corrente pessoal para realizar movimentações no interesse e em benefício de terceiros, no caso, Pedro Matheos Matheos.

No item "Créditos Atribuídos pelo Contribuinte a Pedro Matheos Matheos", fls.2718/2721, a conclusão que se chegou, após o exame minucioso do toda a documentação apresentada, foi que "*apenas R\$42.594,64 (R\$23.964,64 em pagamentos, e R\$18.630,00 em transferências de José Manoel para Pedro Matheos) se destinaram a quitação de despesas de Pedro Matheos ou se referem a recursos que a ele retornaram*".

Nesse sentido, a fiscalização acatou a alegação do impugnante em relação ao valor de de R\$42.594,64, sendo o restante dos valores atribuídos pelo sujeito passivo a Pedro Matheos Matheos (R\$4.513.164,57), acertadamente, lançado como omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

Também sem razão as alegações de impugnação relacionadas aos créditos/depósitos para os quais se pretende atribuir a titularidade à pessoa jurídica Engeoncon Empreendimentos LTDA.

Além de inexistir fundamento normativo que autorize a interpretação oferecida pelo impugnante, quanto à ocorrência de *bin in idem* (sic) envolvendo duas pessoas jurídicas, no caso, a Engeoncon Empreendimentos LTDA e a "Porto Belo", nenhuma instrução probatória foi promovida que pudesse comprovar a alegação esgrimida na defesa.

Demais, ao examinar as alegações apresentadas pelo sujeito passivo que pretendiam atribuir a titularidade de rendimentos encontrados na conta do impugnante à pessoa jurídica Engeoncon Empreendimentos LTDA, em razão de empreendimento comercial que o sujeito passivo alegou participar, relacionado ao "Loteamento Porto Belo", a autoridade tributária da União foi peremptória ao afirmar que (item "créditos atribuídos pelo contribuinte à Engeoncon Empreendimentos LTDA"):

"No que se refere aos créditos citados, o contribuinte não foi capaz de cumprir nenhum dos dois requisitos, já que não apresentou documentos que provem que os depósitos em cheques foram realmente feitos pela empresa Engeoncon, ou à sua ordem, e também não entregou documentação hábil e idônea que comprovasse a receita auferida pelo empreendimento, com a respectiva prova do pagamento regular aos participantes".

Com efeito, não há reparo a fazer nas conclusões exaradas no Termo de Verificação Fiscal, sendo improcedentes as razões de impugnação apresentadas pelo sujeito passivo.

Demais, impõe-se ressaltar que as alegações opostas na impugnação, ainda que não comprovadas, sugerem indevida "confusão" patrimonial e triangulação de pagamentos de obrigações pessoais, envolvendo diversas pessoas, jurídicas e físicas, mediante transações financeiras atípicas, sem documentação, sem comprovação, e informais.

O cenário em questão indicaria, assim, se comprovado, evidente interposição irregular de pessoas, que, estranhas aos negócios originais, sem razão jurídica comprovada, estariam, em tese, movimentando vultosos recursos financeiros que não lhes pertenceriam, em benefício dos reais titulares das disponibilidades, os quais permaneceriam ocultos na grande parte dessas operações.

A situação descrita evidencia, em tese, burla aos controles estabelecidos no âmbito da Unidade de Inteligência Financeira do Brasil, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - Coaf, atualmente vinculado ao Banco Central do Brasil (Lei n. 13.974, de 07/01/2020), causando severo prejuízo para a eficácia do sistema nacional de prevenção e combate à lavagem de dinheiro ao desvirtuar informações de interesse das autoridades responsáveis pela execução das atividades de inteligência financeira (Lei n. 9.613, de 03/03/1998; arts.14/15; e Lei n. 13.974, de 07/01/2020).

2.8 CRÉDITOS ATRIBUÍDOS A JOAQUIM PEREIRA PATRÍCIO JUNIOR

Em sua impugnação, o sujeito passivo insurge-se também contra a imputação realizada sobre créditos/depósitos que, durante o procedimento de auditoria, teriam sido atribuídos pelo sujeito passivo como sendo originários de Joaquim Pereira Patrício Junior, limitando-se a afirmar, na contestação apresentada, que *"há documentação suficiente bem como explicação em planilha que comprove a natureza dos créditos bem como a não omissão dos rendimentos, visto que os valores de R\$ 235.000,00 foram devidamente declarados no Imposto de Renda"*.

Sobre a matéria tributável objeto da defesa, remeto e ratifico a conclusão da autoridade tributária da União:

104. Ao ser intimado a comprovar a origem e natureza de uma transferência no valor de R\$235.060,60, em 01/03/2017, o contribuinte identificou como recebimento decorrente de venda de fazenda a Joaquim Pereira Patrício Júnior, sem, no entanto, apresentar documentos comprobatórios da alienação.

Verificou-se que na DIRPF consta a informação da venda do imóvel rural denominado Fazenda Vale Encantado a Joaquim Pereira em 2013, com pagamentos de forma parcelada. Dessa forma, o contribuinte foi novamente intimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 004, a

apresentar documentos comprobatórios da transação, e certidão de matrícula atualizada do imóvel.

Em sua resposta, o contribuinte não apresentou os documentos para comprovar a natureza do crédito, de forma que o valor foi lançado como omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada.

Como visto, apesar de regularmente intimado para comprovar suas alegações o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus probatório específico durante o procedimento de auditoria-fiscal, e não indicou em sua defesa novos elementos de prova que pudessem desconstruir a narrativa ou a conclusão a que chegou a autoridade tributária, revelando, pois, a improcedência das razões de impugnação apresentadas.

Ressalto, mais uma vez, que planilhas não conformam elementos de prova aptos a comprovar origem de créditos/depósitos encontrados na conta mantida pelo sujeito passivo em instituição financeira, e os documentos apresentados não revelam conteúdo probatório hábil e idôneo para a finalidade pretendida, como asseverado pela autoridade tributária.

2.9 CRÉDITOS DE TITULARIDADE PRÓPRIA

O apelo impugnatório ainda apresenta insurgência reputando indevida a tributação realizada sobre "créditos atribuídos pelo contribuinte (...) a si próprio", defendendo que "não há que se tributar empréstimos próprios pois não há Fato Gerador de Renda sobre esses valores".

Sem razão o impugnante.

Não houve instrução probatória apta para demonstrar a alegação oposta.

Nos termos da legislação tributária federal, a comprovação da origem e da natureza de créditos/depósitos identificados em conta mantida em instituição financeira deve ser realizada por meio de "documentação hábil e idônea", que identifique a fonte do crédito/depósito, o valor, a data e, especialmente, que evidencie a razão jurídica ou econômica que justifique o benefício para sujeito passivo (Lei n. 9.430, de 27/12/1996, art.42), sob pena de se conformar a presunção legal de omissão de rendimento.

Lei n. 9.430, de 27/12/1996.

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

Relembre-se que, valores cuja origem houver sido comprovada, mas que, eventualmente, não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, também devem ser submetidos ex

offício, por meio de lançamento, às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

Assim, apenas mediante a identificação da razão jurídica, ou econômica, que justifique o crédito/depósito, além da fonte do crédito/depósito, do valor e da data, a autoridade tributária da União poderá confrontar o evento com a legislação tributária e determinar o adequado tratamento tributário.

Anote-se, também em relação a tal argumento de defesa, a objetiva conclusão explicitada no Termo de Verificação Fiscal, a saber:

CRÉDITOS ATRIBUÍDOS PELO CONTRIBUINTE A TITULARIDADE PRÓPRIA

105. Regularmente intimado a comprovar a origem e natureza dos depósitos no valor de R\$7.990,00 em 05/05/2017 (em dinheiro) e R\$5.000,00 em 16/06/2017 (em cheque) em sua conta no banco Bradesco, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 002, o contribuinte identificou a si próprio como depositante (Fl.1601).

Nos Termos de Intimação emitidos posteriormente, o contribuinte foi mais uma vez alertado que, por comprovação da origem e da natureza, entende-se a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre, de forma inequívoca, a que título o beneficiário recebeu aquele valor.

Tendo em vista que o valor de depósitos em cheque muitas vezes corresponde ao somatório de diversos cheques, ressaltou-se também, que, caso existisse entre os depósitos listados cheques emitidos pelo próprio contribuinte, movimentando recursos entre contas de sua titularidade, deveria ser apresentada cópia do cheque compensado, com a devida autenticação bancária.

Contudo, não houve apresentação de documentos que comprovassem a origem e natureza dos créditos, de forma que foi lançada a omissão de rendimentos por depósitos de origem não comprovada (R\$ 12.990,00)

Nesse sentido, revela-se improcedente a razão de impugnação apresentada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por **rejeitar** as preliminares e, no mérito, por **negar** provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa