



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

Processo n° 10166.720556/2015-71
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-005.936 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ATIVIDADE RURAL.
Recorrentes JOSÉ MAURÍCIO BICALHO DIAS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. REQUISITOS DO LANÇAMENTO. DIREITO DE DEFESA.

Preenchidos os requisitos do lançamento, não há que se falar em nulidade, nem em cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Presume-se omissão de rendimentos os valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove a origem dos recursos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FASE PRELIMINAR COMPROBATÓRIA PLENAMENTE EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE.

Se na fase preliminar, específica do art. 42 da Lei 9.430/96, as intimações foram dirigidas ao contribuinte e por ele atendidas, não há que se falar em ilegitimidade passiva do Espólio.

ATIVIDADE RURAL. RESULTADO. FORMA DE APURAÇÃO.

A opção pela forma de tributação do resultado da atividade rural é formalizada pelo contribuinte quando da entrega de sua Declaração de Ajuste Anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Votaram pelas conclusões os conselheiros Matheus Soares Leite e Andréa Viana Arrais Egypto. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite e Andréa Viana Arrais Egypto que

davam provimento ao recurso voluntário. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Matheus Soares Leite.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Relatora e Presidente.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto e Matheus Soares Leite.

Relatório

Trata-se de auto de infração de imposto de renda pessoa física - IRPF, fls. 7.275/7.286, ano-calendário 2011, que apurou imposto suplementar de R\$ 3.535.806,64, acrescido de juros de mora e multa de ofício, em virtude de:

- Omissão de rendimentos de alugueis e royalties recebidos de pessoas físicas, apurada com multa qualificada.
- Omissão de resultado tributável da atividade rural.
- Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada - omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Foi apurada ainda multa isolada de R\$ 769.777,51 por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão.

Consta do Relatório (fls. 6.871/7.274) que (conforme consta no acórdão recorrido):

- *Procedeu-se à análise da DIRPF do ano-calendário 2011 do interessado, para levantamento de dados e análises posteriores em confronto com as informações contidas nos sistemas da Receita Federal; o contribuinte movimentou em suas contas bancárias montante superior a R\$ 35.650.000,00, enquanto em sua DIRPF constou rendimento tributável recebido de pessoa jurídica no valor de R\$ 1.010.684,58 e de atividade rural no valor de R\$ 151.700,35, para uma receita declarada dessa atividade de R\$ 10.735.694,56; declarou ainda rendimentos isentos ou não tributáveis no valor de R\$ 2.081.363,53, advindos*

de dividendos distribuídos em função de lucros obtidos pela empresa Consule Consultoria, de sua propriedade.

- *O contribuinte foi intimado a apresentar suas movimentações financeiras bancárias no ano-calendário 2011 e a entregar documentação obrigatória de comprovação do exercício da atividade rural na modalidade produtor rural, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, de 11/12/2013; apresentou primeira resposta com entrega de parte da documentação exigida e solicitou prorrogação do prazo, e na segunda respostas, apresentou mais documentos, em substituição ao Livro Caixa; após analisar a documentação contábil, a fiscalização a devolveu ao contribuinte para segregação das transações referentes somente às atividades rurais, mediante emissão do Termo de Intimação Fiscal n.º 02/2015, de 28/01/2015; o contribuinte apresentou duas respostas solicitando prorrogação de prazo e, na terceira resposta, apresentou discriminação e comprovantes de despesas da atividade rural e livros contábeis.*

- *Foram constatadas incongruências entre dados informados pelo contribuinte em sua DIRPF e na escrituração apresentada à fiscalização quanto aos imóveis rurais explorados pelo interessado, sozinho ou com parceria, aos valores de dívidas de financiamento da atividade rural e financiamento pessoais, valor das despesas da atividade rural e outras; em consequência, a fiscalização entendeu ser necessário fazer análise da atividade rural do contribuinte no ano anterior e anos posteriores ao fiscalizado, na busca e recolhimento de dados sobre o perfil profissional do contribuinte no trato e exercício dessa atividade; a fiscalização também procedeu a uma análise detalhada da situação dos imóveis rurais declarados e de propriedade do interessado e, em confronto com informações colhidas junto a parentes e terceiros e DIRPF desses, buscou levantar os imóveis efetivamente explorados pelo interessado, bem como identificar o rebanho existente nos imóveis e a efetiva receita e despesas da atividade rural no ano de 2011 e os valores de financiamento depositados em suas conta correntes bancárias.*

- *Em procedimento fiscal de busca da comprovação das origens dos créditos inscritos nas contas correntes bancárias do interessado, na quantia inicial de R\$ 35.683.445,73 e, ao final, de R\$ 36.834.767,86, foram apresentados demonstrativos com discriminação dos valores a serem comprovados e de todos os valores para as quais houve comprovação de origem, e o contribuinte foi intimado por várias vezes dos dados apurados pela autoridade fiscal, para que pudesse apresentar novos comprovantes e esclarecimentos; após detalhamento dos valores considerados comprovados, a autoridade fiscal concluiu que o contribuinte não logrou justificar créditos inscritos em suas contas correntes no valor de R\$ 3.819.384,52.*

- *Da análise de comprovações acerca da atividade rural exercida pelo interessado, a autoridade fiscal concluiu pela necessidade de excluir receitas declaradas de naturezas*

diversas, as quais detalhou devidamente e tributou conforme sua origem em tópico próprio, e também excluiu despesas de outras natureza ou não comprovadas devidamente, reconhecendo a comprovação de receitas no valor de R\$ 4.569.413,87 e de despesas de R\$ 1.009.252,18, apurando resultado positivo dessa atividade, e base de cálculo do imposto, no valor de R\$ 3.560.161,69, pelo mesmo método de apuração do resultado da atividade rural constante do anexo da DIRPF do interessado; foi considerado o resultado declarado em DIRPF e R\$ 151.700,35, restando para tributação o valor de R\$ 3.408.461,34.

- *Foram acrescidos aos rendimentos tributáveis valores recebidos em decorrência de aluguel/arrendamento de pastagens e de terras rurais para cultura de cereais, no total anual de R\$ 5.629.632,86, discriminados mensalmente, conforme comprovação dos recebimentos.*

- *Foi aplicada a multa de ofício qualificada, prevista no art. 44, I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, sobre os fatos geradores do IRPF relativos aos ganhos auferidos com aluguéis/arrendamentos de terras rurais, diante de informações inverídicas apresentadas pelo contribuinte, tanto em sua DIRPF, como em respostas durante o trabalho fiscal, por diversas simulações de parcerias rurais entre diferentes pessoas físicas e ação de cobertura da realidade fática por seus familiares e prepostos, quando da prestação de declarações perante a fiscalização, dificultando sobremaneira o trabalho de auditoria na apuração da verdade.*

Em impugnação apresentada às fls. 7.298/7.311, o espólio do contribuinte alega ilegitimidade da exigência do imposto apurado na atividade rural, que os valores lançados como alugueis se referem a contratos de parceria rural, que houve interdição e falecimento do contribuinte no curso do processo e a obrigação relativa a depósitos bancários é personalíssima e que não houve dolo, sendo inaplicável a multa qualificada.

A DRJ/CGE, julgou procedente em parte a impugnação, conforme Acórdão 04-42.465 de fls. 7.337/7.356, assim ementado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2011

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe aos órgãos administrativos apreciar arguições de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor, matéria reservada ao Poder Judiciário.

NULIDADE.

Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 e cumpridos os requisitos do art. 11 desse Decreto, não prospera a alegação de nulidade do lançamento.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL. DIREITO DE DEFESA.

O lançamento feito em face de pessoa já falecida, em vez de ter sido direcionado ao espólio, configura hipótese de erro de fato na identificação do sujeito passivo, sendo caracterizado como vício formal, que é convalidado quando o representante legal do Espólio impugna o mérito do ato, qualificando-se adequadamente e exercendo na totalidade o seu direito de defesa.

PENALIDADES. MULTA DE MORA. ESPÓLIO.

A apresentação da declaração pelo de cujus com infrações à legislação tributária enseja ao Espólio a aplicação de multa de mora de 10% sobre o imposto devido, não sendo pertinente à hipótese a exigência das multas de ofício de 75%, qualificada de 150% e isolada de 50%.

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. REVISÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL.

Havendo comprovação de receitas e despesas da atividade rural em valores menores do que os declarados, tributa-se como rendimento omitido da atividade o resultado tributável apurado no lançamento de ofício que supera o resultado declarado, mantendo a forma de apuração do resultado informada na DIRPF processada do contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Tributam-se como rendimento omitido os valores recebidos de pessoas físicas a título de aluguel/arrendamento de áreas rurais, informados indevidamente como receitas da atividade rural..

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS.

Configuram omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito do sujeito passivo mantida em instituição financeira, quando, regularmente intimado, deixa de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados.

Como os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, não procede a pretensão do contribuinte de tributar como se fossem oriundos da atividade rural rendimentos omitidos apurados com base em depósitos bancários de origem não comprovada, se ele não logra comprovar a origem desses depósitos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Consta do acórdão de impugnação que:

Contudo, no presente caso, o contribuinte faleceu em 14/10/2016, e a ciência da notificação de lançamento – que exige crédito tributário relativo à período anterior à abertura da sucessão – ocorreu apenas em 11/11/2016. Nesses casos, a multa de ofício, por ser punitiva, prestando-se a coibir uma conduta irregular, não pode ter a sua aplicação voltada contra terceiros, ainda que responsáveis pelo pagamento do tributo, por violação ao princípio da pessoalidade da pena.

[...]

Por conseguinte, tratando o lançamento de falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, com ciência formalizada à sucessora após o óbito do contribuinte e antes da data da partilha ou adjudicação, deverá ser cancelada a exigência de multa de ofício de 75% e de multa qualificada de 150%.

[...]

*Porém, tendo em vista que, no caso em questão, o lançamento se refere a exigência de crédito tributário sobre tributos devidos pelo de cujus antes da abertura da sucessão, descabe a manutenção da exigência da multa isolada, posto que a responsabilidade do espólio, nos termos do disposto no art. 131 do CTN, se limita aos **tributos** devidos pelo de cujus, e não por penalidades por infração da legislação tributária, conforme já se discorreu no tópico anterior.*

[...]

Assim, impõe-se afastar a exigência das multas qualificada e isolada, conforme demonstrativo a seguir.

Cientificado do Acórdão em 7/4/17 (Aviso de Recebimento - AR de fl. 7.365), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 5/5/17, fls. 7.368/7.381, que contém, em síntese:

Entende ser nulo o auto de infração, pois o contribuinte foi interdito em agosto/2016 e faleceu em 14/10/16.

Quanto aos depósitos bancários, o auto de infração está fundamentado em premissa inexistente: a presunção expressa no art. 42 da Lei 9.430/96 de omissão de receita verificada pelo fato do contribuinte não justificar a origem dos depósitos bancários.

Explica que somente o titular da conta (obrigação personalíssima) poderia produzir a prova contrária durante o processo administrativo fiscal em curso, não cabendo o lançamento em nome do espólio, responsável tributário.

Afirma que os extratos bancários utilizados como fundamento para a autuação foram juntados aos autos em 7/11/16 e após a juntada o contribuinte deveria ser intimado para prestar esclarecimentos. Entretanto, o auditor lavrou o auto em 9/11/16. Impossível pois que o contribuinte pessoalmente prestasse os esclarecimentos, pois faleceu em 14/10/16 (certidão de óbito fl. 7.290). Cita decisões do CARF.

Aduz ser ilegal a exigência de imposto na atividade rural. A autoridade administrativa fundamentou a exigência do tributo utilizando somente informações dos sistemas da RFB e extratos bancários. Cita o RIR/99, artigos 63, 67, 68 e 71. A regra geral é a tributação pela diferença entre o valor total das receitas brutas obtidas e o valor das despesas realizadas no ano-calendário, sendo facultado ao contribuinte a opção pela tributação de 20% da receita bruta da atividade rural. No caso o critério escolhido pelo contribuinte foi o da regra geral, sendo este o utilizado para o lançamento. Entretanto, a fiscalização desconsiderou a previsão legal para dedução das despesas. Percebe-se a ilegalidade praticada ao efetuar o lançamento desconsiderando a regra mais benéfica prescrita no RIR/99. Afirma que a fiscalização, antes da cobrança, deveria intimar o contribuinte a fim de possibilitar a apresentação de documentos que alterassem a forma de tributação. Cita decisões do CARF no sentido que a opção feita pelo contribuinte quando da entrega da declaração de ajuste anual não pode ser alterada pelo Fisco.

Nesse sentido, afirma ser ilegal o procedimento fiscal, já que o Fisco impediu o contribuinte escolher a forma mais benéfica de tributação em relação aos valores descritos às fls. 7.188/7.251.

Cita a Lei 8.023/90, art. 5º, parágrafo único, e a Lei 9.250/95, art. 18, § 2º, e afirma que tais diplomas dispõem que no caso de arbitramento a base de cálculo corresponderá a 20% das receitas. Cita decisões do CARF no sentido de que ocorrendo irregularidades na escrituração do livro Caixa, ou falta de escrituração, o imposto devido deve ser apurado por meio de arbitramento em 20% sobre o valor da receita bruta. Registra que o auditor reconhece o direito do contribuinte, no entanto alega tratar-se de "injustificável benesse tributária". Assim, o lançamento deve ser declarado extinto nesse ponto.

Quanto à omissão de rendimentos de alugueis, afirma que a fiscalização desconsiderou, erroneamente, os rendimentos declarados como receita da atividade rural. Disserta sobre a atividade rural e afirma ser incorreta a desqualificação da receita de atividade bovina para alugueis de pastagens. Caso assim não entenda o julgador, necessária a aplicação do disposto na Lei 8.023/90, art. 5º, parágrafo único, e a Lei 9.250/95, art. 18, § 2º (20% da base de cálculo).

Requer a nulidade do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

RECURSO DE OFÍCIO

Em 9/2/17 foi publicada a Portaria MF nº 63, que aumentou o limite de alçada para recurso de ofício, que antes era de um milhão de reais, para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A Súmula CARF nº 103 dispõe que:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Da análise dos autos vê-se que foram excluídas a multa de ofício e a multa isolada no valor total de R\$ 4.582.744,25. Sendo assim, por superar o novo limite estabelecido na Portaria MF nº 63/17, conheço do recurso de ofício.

Da leitura do acórdão de impugnação vê-se que o relator entendeu cabível a multa de ofício, a multa de ofício qualificada e a multa isolada. Entretanto, as exclusões foram determinadas devido à exigência de crédito tributário sobre tributos devidos pelo *de cujus* antes da abertura da sucessão, entendendo o relator do acórdão recorrido ser descabida a manutenção da exigência da multa de ofício, da multa agravada e da multa isolada.

Sobre a responsabilidade dos sucessores, o CTN assim disciplinou:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

[...]

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Prevê o RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99:

Art.23. São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 50, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 131, incisos II e III):

I- o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

II- o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874(Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).

§ 2º Apurada a falta de pagamento de imposto devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão, será ele exigido do espólio acrescido de juros moratórios e da multa prevista no art. 950, observado, quando for o caso, o disposto no art. 874.

§3º Os créditos tributários, notificados ao de cujus antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades, serão exigidos do espólio ou dos sucessores, observado o disposto no inciso I. (grifo nosso)

Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I-multa de mora:

[...]

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do §1º do art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49);

Sendo assim, considerando o disposto no citado RIR/99, apenas poderia ser exigido do espólio a multa de mora de 10%.

Considerando que não houve lançamento dessa multa, não há como o julgador constituí-la.

Logo, nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

NULIDADE

O lançamento foi constituído conforme determina o CTN, art. 142:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Toda a situação fática que determinou a ocorrência do fato gerador foi detalhadamente descrita no Relatório (fls. 6.871/7.274), com discriminação da base de cálculo, do montante devido, da fundação legal. O responsável tributário do sujeito passivo foi identificado e regularmente intimado da autuação.

Foram cumpridos os requisitos do Decreto 70.235/72, art. 10, **não havendo que se falar em nulidade ou cerceamento do direito de defesa.**

Acrescente-se que foi devidamente concedido ao autuado a oportunidade de apresentar documentos durante a ação fiscal, prazo para apresentar impugnação e produzir provas.

Assim, uma vez verificado a ocorrência do fato gerador, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

No caso, inexistentes qualquer das hipóteses de nulidade previstas no Decreto 70.235/72, art. 59.

MÉRITO

DEPÓSITOS BANCÁRIOS

A legislação tributária define o fato gerador do imposto de renda, conforme CTN, art. 43, II:

Art.43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Diante da situação fática que se apresenta, nos termos do CTN, art. 142, a autoridade administrativa, apurou o crédito tributário, conforme determina a Lei 9.430/96, art. 42:

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

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

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

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

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

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

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

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

Referido dispositivo legal estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada à falta de comprovação dos recursos. **Permitiu-se que se considerasse ocorrido o fato gerador** quando o sujeito passivo não comprovasse os créditos efetuados em sua conta bancária.

Desta forma, presume-se o rendimento quando o titular da conta não comprova, **individualmente**, a origem dos créditos efetuados, caracterizando o fato gerador e, conseqüentemente, sobre tais rendimentos deve incidir o imposto sobre a renda.

O recorrente entende que somente o titular da conta (obrigação personalíssima) poderia produzir a prova contrária durante o processo administrativo fiscal, não cabendo o lançamento em nome do espólio, responsável tributário.

Afirma que os extratos bancários utilizados como fundamento para a autuação foram juntados aos autos em 7/11/16 e o auditor lavrou o auto em 9/11/16. Impossível pois que o contribuinte pessoalmente prestasse os esclarecimentos, pois faleceu em 14/10/16 (certidão de óbito fl. 7.290) e a ciência do lançamento ocorreu em 11/11/16.

Sobre a questão, assim decidiu a DRJ (fls. 7.351/7.352):

O Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (fls. 18 a 20), com pedido de documentos e esclarecimentos referentes à atividade rural e movimentações bancárias no ano-calendário 2011, foi cientificado a José Maurício Bicalho Dias em 22/01/2014 (AR – fls. 21), e por ele atendido com apresentação de parte da documentação exigida e solicitação de prorrogação do prazo, e na segunda resposta apresentou mais documentos. Na sequência, nos anos de 2014 a 2016, o interessado foi por várias vezes intimado a apresentar documentos e prestar novos

esclarecimentos sobre tais assuntos, e ele atendeu todas as intimações, a maioria pessoalmente e algumas vezes por meio de procuradores.

A alegação contida na impugnação de que “foram juntados aos autos, em 07/11/2016, informações sobre os extratos bancários utilizados como fundamento para o lançamento impugnado” não é argumento suficiente para justificar a nulidade da exigência tributária. Registre-se que os documentos citados na impugnação, de fls. 6833 e 6862, se referem a dois Termos de Intimação Fiscal n.º 02/2016, dirigidos ao Banco do Brasil e HBSB Bank Brasil S/A, recebidos em abril e maio/2016 e atendidos na mesma época, e que já haviam sido juntados aos autos às fls. 3169 e 3198, em época própria. (grifo nosso)

Da análise do presente procedimento fiscal, verificou-se que foi solicitado pela autoridade lançadora, expressamente e em diversas oportunidades, a apresentação de documentos comprobatórios e esclarecimentos e que as respostas do sujeito passivo eram insuficientes e incongruentes.

Diante do acima exposto e de toda a situação comprovada nos autos, impõe-se reconhecer que a autoridade fiscal observou devidamente as determinações da legislação tributária ao dar total possibilidade a José Maurício Bicalho Dias de comprovar a origem dos recursos movimentados em suas contas correntes bancárias no ano-calendário 2011.

No caso, é possível comprovar que ao contribuinte foi oportunizado provar a origem dos recursos que ingressaram em suas contas-correntes, para que os depósitos não fossem considerados omissão de rendimentos. Entretanto, considerando que não conseguiu comprovar parte dos recursos, eles foram considerados como rendimentos tributáveis, nos termos da legislação acima citada.

No caso específico da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, como se prevê uma fase prévia à autuação, em que o titular da conta é intimado a esclarecer a origem dos recursos depositados, **não se admite que tais informações sejam requeridas em face do inventariante.**

Contudo, **essa não é a situação que se apresenta no presente caso**, em que a fase preliminar de intimação para comprovação da origem dos depósitos bancários foi totalmente cumprida em face do titular das contas que somente veio a falecer quando já esgotada a fase preliminar.

Conforme descrito no acórdão recorrido (trecho acima reproduzido), o contribuinte foi cientificado do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF (fls. 18/20), com pedido de documentos e esclarecimentos referentes à atividade rural e movimentações bancárias no ano-calendário 2011, em **22/01/2014**. Na sequência, **nos anos de 2014 a 2016**, o interessado foi por várias vezes intimado a apresentar documentos e prestar novos esclarecimentos sobre tais assuntos, **e ele atendeu todas as intimações.**

Logo, no presente caso, foi o próprio titular das contas bancárias, diversas vezes intimado a prestar esclarecimentos e apresentar documentos, que atendeu à fase

preliminar de intimação prévia, vez que o procedimento fiscal iniciou-se mais de dois anos antes do óbito do contribuinte, quando a instrução probatória foi levada a cabo por ele próprio.

Nestes termos, sobre a matéria, posicionou-se a CSRF, Acórdão 9202-006.015, assim ementado:

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício:2000,2001

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FASE PRELIMINAR COMPROBATÓRIA PLENAMENTE EXERCIDA PELO CONTRIBUINTE.

O Espólio possui capacidade para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, o que não se confunde com a exigência, perante o Inventariante, de comprovação da origem de depósitos bancários de titularidade do de cujus. Se nessa fase preliminar, específica do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, as intimações foram dirigidas ao Contribuinte e por ele atendidas, não há que se falar em ilegitimidade passiva do Espólio.

Sendo assim, não há como serem acolhidos os argumentos do recorrente.

ATIVIDADE RURAL

Conforme relatado, a fiscalização reconheceu a comprovação de receitas no valor de R\$ 4.569.413,87 e de despesas de R\$ 1.009.252,18, apurando resultado positivo dessa atividade, e base de cálculo do imposto, no valor de R\$ 3.560.161,69, pelo mesmo método de apuração do resultado da atividade rural constante do anexo da DIRPF do interessado; foi considerado o resultado declarado em DIRPF e R\$ 151.700,35, restando para tributação o valor de R\$ 3.408.461,34.

No caso, o recorrente somente alega que a forma de tributação mais benéfica seria 20% do rendimento bruto e que o Fisco impediu o contribuinte de escolhê-la.

No caso, não se verificou irregularidades na escrituração contábil ou falta de escrituração, o que determinaria o arbitramento de 20% da receita bruta, como quer o recorrente.

O que ocorreu foi a verificação pela fiscalização das receitas e despesas comprovadas, apurando-se corretamente o resultado da atividade rural, considerando o mesmo método de apuração escolhido pelo contribuinte conforme DIRPF, que deve ser respeito, nos termos dos acórdãos citados pelo recorrente.

Sobre a matéria, assim decidiu a DRJ (fls. 7.347/7.348):

A opção pela forma de tributação do resultado da atividade rural é formalizada pelo contribuinte quando da entrega de sua Declaração de Ajuste Anual. Inexiste previsão legal determinando a intimação ao contribuinte para formalizar nova opção no caso de lançamento de ofício. (grifo nosso)

A afirmação contida na impugnação de que o Auditor Fiscal reconheceu o direito do contribuinte à apuração do resultado tributável da atividade rural à razão de 20% das receitas comprovadas não está de acordo com os dados da autuação. Cabe aqui também deixar registrado que a expressão “injustificável benesse tributária” utilizada pelo Auditor Fiscal às fls. 6874 não corresponde à situação específica do contribuinte, mas, apenas de argumentação com vistas a demonstrar seu entendimento quanto a fatores que favorecem cometimento de ilícitos na atividade rural, conforme segue: [...]

Assim, uma vez que a opção feita pelo contribuinte quando da entrega da declaração de ajuste anual não pode ser alterada pelo Fisco, verifica-se que o lançamento foi formalizado em conformidade com a legislação tributária em vigor e que os argumentos apresentados na impugnação não são suficientes para infirmá-lo.

ALUGUEIS

Conforme relatado, foram acrescidos aos rendimentos tributáveis valores recebidos em decorrência de aluguel/arrendamento de pastagens e de terras rurais para cultura de cereais, no total anual de R\$ 5.629.632,86, discriminados mensalmente, conforme comprovação dos recebimentos.

O recorrente limita-se a criticar o minucioso trabalho fiscal e a afirmar ser incorreta a desqualificação da receita de atividade bovina para alugueis de pastagens.

Sobre a matéria, assim decidiu a DRJ (fls. 7.349/7.350):

O lançamento impugnado decorre de procedimento de fiscalização que apurou omissão de rendimentos de aluguel/arrendamento de terras rurais, declarados indevidamente como receitas da atividade rural.

O fato de o interessado exercer atividade rural não é motivo suficiente para a tributação de todos os rendimentos auferidos por ele como se fossem oriundos dessa atividade. Como os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, não é possível tributar como se fossem oriundos dessa atividade rendimentos omitidos que a autoridade fiscal demonstrou terem origem diversa.

O impugnante não apresentou comprovação para amparar sua alegação a respeito de dispensa da emissão de notas fiscais para compra e venda de gado nas regiões em que o interessado possuía imóveis rurais.

Para afastar a exigência tributária na situação em questão, caberia ao impugnante demonstrar de forma clara que as conclusões apresentadas pela autoridade fiscal no lançamento de ofício não estão de acordo com as provas juntadas nos autos e a realidade dos fatos, ou mesmo apresentar comprovantes que amparem suas alegações, o que não ocorreu.

A simples discordância dos fatos não pode ser considerada para afastar o lançamento. A discordância desprovida da indicação dos motivos de fato (devidamente comprovados) ou de direito em que se fundamenta a irresignação é entendida como negativa geral, o que não configura impugnação ou recurso.

Assim, tendo em vista que o lançamento foi formalizado em conformidade com a legislação tributária em vigor, impõe-se sua manutenção.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento. Voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

Declaração de Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite

Não obstante as razões de decidir adotadas pelo Colegiado, peço vênia para manifestar entendimento divergente, pois entendo que, no caso em questão, uma importante questão está a passar despercebida.

A exigência de correta identificação do sujeito passivo, em se tratando de processo administrativo tributário federal, está disposta no artigo 10, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, que determina expressamente que o auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente a qualificação do autuado. Uma vez ocorrido o falecimento do contribuinte, o lançamento de qualquer crédito tributário deve ser proposto contra o espólio, consoante o disposto no artigo 131, III, do CTN.

No presente caso, o auto de infração deveria ter sido lavrado em face do ESPÓLIO de JOSÉ MAURÍCIO BICALHO DIAS, na qualidade de responsável tributário (art. 131, III, do CTN), e não contra o devedor, o que implica em reconhecer que o presente lançamento é nulo por ausência de legitimidade passiva, o que, inclusive, pode ser reconhecido em qualquer instância, por ser vício insanável.

Nesse sentido, cabe destacar os seguintes julgados:

LANÇAMENTO EFETUADO EM NOME DO FALECIDO, APÓS A PARTILHA DOS SEUS BENS. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Após a lavratura da Escritura Pública de Inventário Administrativo e Partilha Amigável e a emissão da Declaração de Operações Imobiliárias - DOI, descabe o lançamento, contra o falecido, de créditos tributários devidos até a data da partilha ou adjudicação. Nesses casos, o lançamento deve ser feito contra os sucessores, individualmente.

É nulo o lançamento que, nessas circunstâncias, tenha sido feito em nome do falecido, por não ser ele o sujeito passivo do crédito tributário.

(Acórdão nº 2101-002.238 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Processo nº 10680.004900/2008-33. Sessão de 16 de julho de 2013).

IRPF - DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO-CAIXA - LANÇAMENTO LAVRADO QUANDO JÁ FALECIDO O CONTRIBUINTE - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Se comprovadamente o contribuinte já havia falecido muito antes da lavratura do auto de infração, sem nem sequer participado dos atos antecedentes da fiscalização, há de reconhecer-se a ilegitimidade passiva do contribuinte.

(Acórdão nº 2802-001.027 – 2ª Turma Especial. Processo nº 10325.000378/2006-06. Sessão de 27 de setembro de 2011).

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. O auto de infração lavrado contra contribuinte já falecido caracteriza erro na identificação do sujeito passivo, o que acarreta a nulidade do lançamento e a extinção do processo em qualquer instância em que venha a ser argüida. Exercício 01/01/1998 a 31/12/1998.

(Acórdão nº 13-2667 de 23 de Maio de 2003 – DRJ – Rio de Janeiro).

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - PRELIMINAR DE NULIDADE DE OFÍCIO POR ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Uma vez lavrada a autuação contra contribuinte, já falecido, e não contra o Espólio, e em se tratando de alegada entrega intempestiva de declaração, é nítido o erro sobre o sujeito passivo, posto que, a teor do Art. 131, o Espólio é pessoalmente responsável, o que não ocorreu nestes autos. Autuação nula.

(Acórdão nº 106-12.418 – Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Processo nº 10730.004505/99-01. Sessão de 06 de setembro de 2001).

Para a correta lavratura do auto de infração, caberia à Fazenda Pública promover diligências no sentido de averiguar se ocorreu a morte do devedor e quando tal fato teria ocorrido, pois o lançamento tributário pressupõe a observância de diversas condições, dentre as quais, a identificação do correto sujeito passivo.

Ademais, entendo que a Fazenda Pública, após identificar a manifestação do Espólio nos autos, deveria ter anulado o auto de infração e efetuado novo lançamento em face do correto sujeito passivo, sendo irrelevante a presença espontânea do Espólio no processo administrativo, por se tratar de nulidade insanável.

Dessa forma, entendo que o lançamento efetuado contra contribuinte já falecido, caracteriza erro na identificação do sujeito passivo, o que acarreta a nulidade do lançamento, sendo o vício insanável.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de declarar a nulidade do lançamento, em razão de erro na identificação do sujeito passivo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite