



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07
Recurso nº. : 134.059
Matéria : IRPF - EX.: 1997
Recorrente : JADER FONTENELLE BARBALHO
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELÉM - PA
Sessão de : 15 DE OUTUBRO DE 2003
Acórdão nº. : 102-46.141

IRPF - EX: 1997 - DEDUÇÃO - DEPENDENTE - A guarda judicial é condição legal que deve ser atendida para que menor, não diretamente vinculado ao contribuinte, seja considerado dependente.

IRPF - EX: 1997 - ATIVIDADE RURAL - RENDIMENTO NÃO TRIBUTÁVEL - RECLASSIFICAÇÃO - Não comprovada a receita da atividade rural declarada deve o resultado tributável manter-se nessa condição, no entanto, de origem diversa, em decorrência do próprio sujeito passivo ter admitido essa característica; a diferença entre a receita, o dito resultado e as despesas de custeio, será, apenas, excluída da declaração, caso não comprovada a efetiva percepção, sua origem e natureza, para eventual reclassificação pelo Fisco.

PENALIDADE DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - O agravamento da penalidade de ofício pela falta de esclarecimentos, requer a completa omissão ou negativa do contribuinte ao pedido de informações, de tal forma que a infração somente possa ser apurada com dados obtidos pelo Fisco junto a terceiros. O atendimento parcial, ou em momento posterior ao vencimento do prazo fixado na Intimação, permite concluir pela falta de suporte fático à hipótese contida na lei.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JADER FONTENELLE BARBALHO.

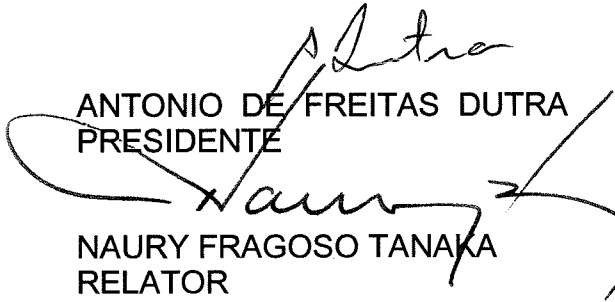


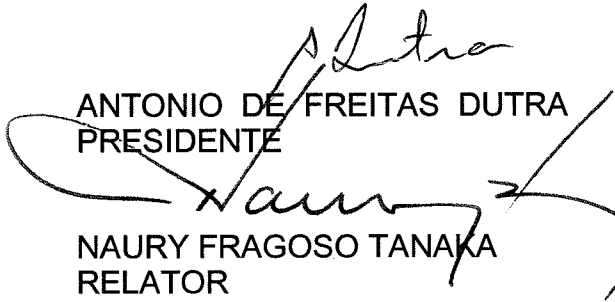
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência. Os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho acompanharam o relator pelas conclusões, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 NOV 2003

Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07
Acórdão nº. : 102-46.141
Recurso nº. : 134.059
Recorrente : JADER FONTENELLE BARBALHO

RELATÓRIO

O processo tem por objeto o crédito tributário em valor de R\$ 156.136,19, formalizado por Auto de Infração, de 19 de abril de 2.002, fls. 54 a 59, com ciência do representante legal do sujeito passivo em 22 do mesmo mês e ano. A exigência tributária resulta da verificação efetuada na declaração de ajuste do exercício de 1.997, ano-calendário de 1.996, e tem suporte na glosa de dedução por dependente pela falta de atendimento ao requisito legal da guarda judicial, glosa das despesas de instrução efetuadas pelo dependente excluído e reclassificação da parte não tributável entre receita bruta da atividade rural e o resultado tributável, pela falta de comprovação desses dados.

A fundamentação legal constou da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 56 e 57, e constituiu dos artigos 11, § 3.º do Decreto-lei n.º 5844/43, e artigo 8.º, II, "c", da lei n.º 9250/95, para a primeira e segunda infrações. Aquelas vinculadas à atividade rural, os artigos 1.º a 3.º da lei n.º 7.713/88, 1.º a 3.º da lei n.º 8.134/90 e 3.º e 11 da lei n.º 9.250/95.

A penalidade de ofício, os artigos 4.º, I da lei n.º 8.218/91 e artigo 44, I, da lei n.º 9430/96, c/c artigo 106, II, "c", do CTN, para as duas primeiras infrações. Para aquelas vinculadas à atividade rural, os artigos 4.º, I, § 1.º da lei n.º 8.218/91, e 44, § 2.º da lei n.º 9430/96, c/c artigo 106, II, "c" da lei 5.172/66. Os juros de mora, o artigo 61, § 3.º da lei n.º 9.430/96.

Para concluir parcialmente a ação fiscal iniciada em 9 de agosto de 2001, formalizando este crédito tributário, o Fisco solicitou esclarecimentos ao contribuinte em várias oportunidades: em 9 de agosto de 2001, pelo Termo de Início da Ação Fiscal, fl. 3 a 5; Termo de Constatação, fl. 6 e 7; Termo de Reintimação, fls.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

11 e 12; Termo de Intimação de 28/09/2001, fls. 26 e 27; Termo de Intimação Fiscal de 05/02/2002, fls. 36 a 39; Termo de Retenção, fl. 46, e Termo de Reintimação Fiscal, fls. 47 a 49.

A respeito do atendimento prestado pelo contribuinte às solicitações do Fisco, verifica-se no Termo de Constatação que o assessor contábil Raimundo Dorivaldo de Albuquerque, em 29 de agosto de 2001 entregou documentos solicitados pelo primeiro, fl. 6. Na fl. 15, consta comunicado, com data de 5 de setembro de 2.001, encaminhando documentos solicitados pelo Fisco. Nas folhas 29 e 30, comunicado encaminhando novos documentos solicitados mediante Termo de Intimação, e nas fls. 41 a 45, comunicado, de 18 de fevereiro de 2002, esclarecendo sobre dados solicitados pelo Fisco por Termo de Intimação. Nas fls. 51 a 53, novas informações sobre dados solicitados pelo Fisco em 6 de março de 2002.

Não concordando com a exigência tributária o sujeito passivo, representado por seu patrono Thadeu de Jesus e Silva, OAB-PA n.º 1410, contestou o feito e argüiu, em preliminar, a decadência do direito de constituir o crédito tributário, com suporte no artigo 150, § 4.º do CTN. Considerou que o fato gerador do tributo ocorreu em 31 de dezembro de 1996, marco inicial para contagem do prazo para a homologação tácita do tributo declarado, que permite concluir por sua conclusão em 31 de dezembro de 2001. Concretizado o lançamento em 2002, estaria sem eficácia, uma vez que depois de transcorrida a homologação tácita do lançamento por homologação.

Passando às questões atinentes ao mérito, fundamentou a manutenção de sua neta como dependente, com suporte no RIR/94 que trazia em seu artigo 83, § 1.º, "e" essa possibilidade, e não continha exigência de que houvesse guarda judicial para esse fim. Ressaltou que a única condição exigida era que estivesse o neto sem arrimo dos pais e na situação, seu filho e pai de sua neta, estava com 20 anos de idade, era estudante e vivia às expensas do pai.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07
Acórdão nº. : 102-46.141

Sobre a reclassificação dos valores declarados a título de atividade rural protestou contra a atitude do Fisco informando que a lei n.º 9.250/95, artigo 18, § 1.º, alterou os requisitos de controle dessa atividade restringindo-os à escrituração de livro caixa. Concluiu pela impossibilidade de reclassificação de valores em face da falta de escrituração ou de comprovação da receita, pois sem qualquer fundamento legal constante do Auto de Infração. Argüiu, então, ofensa ao princípio da legalidade em virtude da reclassificação apresentar-se despida de fundamentação legal. Afirmou que sua atitude foi correta porque não tendo os comprovantes, arbitrou o resultado em 20 % da receita bruta obtida.

Contestou, ainda, a multa agravada afirmando que atendeu todas as intimações nos prazos fixados, muito embora deixou de oferecer documentos de alguns itens em virtude de não os possuir. Afirmou que essa penalidade tem natureza penal, e, nessas condições, só podem ser aplicadas se estiverem presentes todos os elementos de sua definição legal. E contestou o agravamento pela falta de documentos, porque seu objeto é a falta dos esclarecimentos.

Finalizou a peça impugnatória requerendo o conhecimento da impugnação, a decadência do direito ao lançamento, a improcedência do feito e a exclusão do agravamento da penalidade.

Analizados o procedimento, o feito e os motivos apresentados pelo sujeito passivo, a 2.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, considerou, por maioria de votos, o lançamento procedente, conforme Acórdão DRJ/BEL n.º 866, de 18 de novembro de 2002, fls. 97 a 109. Foi vencido o julgador Lizandro Rodrigues de Souza.

A preliminar de decadência foi rejeitada considerando que esse prazo deve ser o previsto no artigo 173, § único, do CTN, e tendo marco inicial de contagem na data em que entregue a Declaração de Ajuste Anual, momento em que o Fisco conhece os fatos ocorridos durante o período de incidência do tributo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

Sobre a glosa da dedução por dependente, considerando que o contribuinte necessitava de guarda judicial para ter a sua neta como dependente, utilizou o artigo 35, V, da lei n.º 9.250/95, vigente à época dos fatos, no qual explicita a referida exigência. E, aditou que o Manual de Perguntas e Respostas para o exercício de 1997, ano-calendário de 1996, explicitava a mesma condição, nas perguntas n.º 75 e 76.

A reclassificação dos valores decorrentes da atividade rural foi justificada com os artigos 43, do CTN, que define o fato gerador do tributo, e os artigos 1.º a 3.º da lei n.º 7713/88, integrativos em nível ordinário do primeiro, em função dos quais todos os rendimentos são tributáveis desde que não excluídos pelas isenções. Afirmou que o tributo somente pode ser exigido se ocorrido o fato gerador e que a atividade rural, por sua tributação mais branda, requer comprovação de todas as receitas e despesas.

Não tendo o contribuinte comprovado as receitas declaradas, justifica-se, então, a reclassificação desses valores para rendimentos de natureza diversa. Reforçou sua posição com julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes no mesmo sentido. Explicou que o recorrente citou fundamentação incorreta quando tomou por referência o RIR/99, uma vez que o Fisco fez constar no Auto de Infração dispositivos das leis n.º 7713/88, 8134/90 e 9.250/95.

Sobre a multa agravada, explicou que a atitude decorreu do não atendimento à primeira intimação, e em outras oportunidades necessitou ser reintimado para que apresentasse documentos.

Concluiu pela manutenção integral do feito.

Observando o prazo legal e, ainda, representado pelo mesmo patrono, dirigiu recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 114 a 133, no qual esclareceu que os Auditores-Fiscais percorreram todos os seus



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07
Acórdão nº. : 102-46.141

estabelecimentos rurais, onde fizeram levantamentos, indagaram sobre crias e recrias de gado, taxa de desfrute, obtiveram documentos, entre outras atitudes. Ratificou as demais alegações postas em primeira instância.

Contestou a decisão de primeira instância quanto à decadência para o lançamento por homologação, trazendo a duplicidade de prazos para esse fim, caso considerados os pagamentos antecipados, e na hipótese de sua inexistência. Seu entendimento é que a diferenciação não decorre do pagamento, mas da natureza do lançamento do tributo. A modalidade "por homologação" requer marco inicial no fato gerador do tributo e, afirma, que a lei não requer o pagamento do tributo para que a decadência seja contada a partir do fato gerador. E pede interpretação sem a presença de distinção considerando que onde a lei não distingue não é permitido ao intérprete distinguir.

Quanto às demais infrações, manteve as mesmas alegações e fundamentos expendidos em primeira instância.

Arrolamento de bens, fls. 134 e 135.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07
Acórdão nº. : 102-46.141

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O processo encontra-se devidamente instruído e o recurso foi apresentado com observância das condições para sua admissibilidade.

A preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário está ancorada no artigo 150, § 4.º do CTN. Segundo o recorrente, o prazo de 5 (cinco) tem marco inicial de contagem no dia 31 de dezembro de 1996, data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Não há dúvida a respeito da subsunção do tributo à modalidade de lançamento por homologação, uma vez que determina ao contribuinte o procedimento e o pagamento antecipado na forma do artigo 150 do CTN. No entanto, o prazo para a decadência não deve ser obtido da homologação tácita prevista no parágrafo 4.º do referido artigo pois demanda alguns requisitos para sua aplicabilidade.

A lei não deve ser interpretada literalmente pois é construída dentro de um contexto nacional e decorre de um conjunto de situações que demanda a fixação de regras de condutas. Demais, amplamente conhecido que o texto legal nem sempre traduz a vontade do legislador, nem consegue albergar todas as vertentes da hipótese em foco.

Assim, questiona-se: poderia ter ocorrido a homologação tácita, na forma do artigo 150, § 4.º do CTN, para o tributo incorretamente declarado ? Não. Explico.

O referido texto dispõe que a homologação tácita dar-se-á pelo transcorrer do prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do tributo, que, se



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

efetivado, permitirá a homologação do lançamento efetuado e a extinção do correspondente crédito tributário.

“§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, **considera-se homologado o lançamento** e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”
(Grifo e realce não integram o original).

Então, não pode a homologação tácita ser requerida para a ineficácia da exigência fiscal. Em primeiro lugar, porque, se o lançamento, que é atividade privativa da Administração Tributária, na forma do artigo 142 do CTN, não ocorreu, não há o que homologar.

Cabe lembrar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ela vinculado, pois alberga verificações como aquelas atinentes à legislação adequada, à subsunção da renda à incidência tributária, da base de cálculo, e procedimentos como o cálculo do tributo, o recolhimento, entre outros.

Saliente-se que, se a declaração apresentada pelo contribuinte foi inexata, esse fato determinou o pagamento do tributo em valor inferior ao real. Permitido, então, **concluir que o procedimento efetuado pelo contribuinte e a correspondente antecipação do tributo foram incorretos.**

A regra matriz de incidência tributária requer o perfeito acoplamento entre os componentes da situação fática concreta com aqueles (todos) previstos na hipótese de incidência, abstrata, contida na lei : mais especificamente nos aspectos material, temporal e espacial.

Deve ser lembrado que o fato gerador do tributo somente se considera ocorrido quando todos os elementos componentes de seu suporte fático



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

forem coincidentes com a hipótese abstrata prevista na lei. Havendo falhas na ligação entre o fato concreto e a configuração genérica, abstrata, por falta de elementos ao suporte fático considerado, não ocorre a subsunção, não existe fato jurídico tributário e não se irradiam efeitos¹. Essa regra vale tanto para a antecipação do tributo pelo sujeito passivo, quanto para sua exigência em procedimento de ofício.

Somente com essas condições pode o evento econômico subsumir-se à hipótese de incidência e resultar em fato jurídico tributário – considerado pelo CTN como fato gerador – este, possível de irradiar todos os efeitos jurídicos e fiscais inerentes a sua figura. Assim, quando o contribuinte procede de maneira correta, perfeitamente válida a hipótese de homologação tácita, pois eficaz a norma² e os seus efeitos foram plenamente atendidos.

Ao contrário, procedendo, o contribuinte, antecipadamente ao Fisco, de maneira incorreta, não ofereceu tributo correspondente àquele resultante do real fato jurídico tributário, nem conseqüentemente, este se configurou e irradiou todos os seus efeitos. **Logo, não há que se falar em homologação tácita nestas condições.**

Em segundo, porque se não havia crédito tributário, pois o que existia até então era um direito virtual em decorrência de não se encontrar constituído, não se podia homologá-lo nem extinguir o direito à sua constituição, por homologação tácita.

¹ "Tôdas as regras jurídicas incidem e sômente incidem depois de realizada a respectiva hipótese, porque foram criadas de acordo com a estrutura do pensamento humano que permite a criação de uma regra cujo efeito disciplinador fica condicionado à realização de uma hipótese. (...) Filhada a regra jurídica em sua *atuação dinâmica*, verifica-se que acontece o seguinte: Realização da hipótese de incidência; isto é, a hipótese deixa de ser hipótese porque se realizou pelo acontecimento de todos os fatos nela previsto." BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2.^a Ed. São Paulo, Saraiva, 1972, p. 266 e 267.

² "INCIDÊNCIA, EFICÁCIA E VIGÊNCIA DAS NORMAS JURÍDICAS. (...) Eficácia é a qualidade de produzir efeitos mediatos e imediatos advindos da incidência. Se a norma incide, juridicizando o fato, dizemos que essa norma jurídica tem (i) eficácia legal; se esse fato jurídico enseja a produção de efeitos, i.é, relações jurídicas, então diz-se que tem (ii) eficácia jurídica, além disso terá (iii) efetividade



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

Em terceiro, a oposição decorre do artigo 149, V, que determina o lançamento de ofício quando a atividade desenvolvida pelo contribuinte – procedimento – seja incorreta por inexatidão dos dados declarados, como deflui da situação verificada; e, ainda, pela falta dos correspondentes pagamentos.

Assim, aplicável ao lançamento a determinação do artigo 173, I, do CTN, para a qual o marco inicial coincide com 1.º de janeiro de 1998 e a conclusão desse prazo em 31 de dezembro de 2002.

Justifica-se essa posição pelos motivos já elencados e, ainda, porque há uma obrigação legal para o contribuinte apresentar declarações, como a de Ajuste Anual, que serve de apoio à Administração Tributária para a tomada de decisões como aquela referente à seleção de contribuintes fiscalizáveis.

Se assim não o fosse, estariam todas as pessoas físicas sujeitas à fiscalização simultânea para verificação das atividades desenvolvidas, o que, sem dúvida, permitiria ao Fisco ações totalmente aleatórias e despidas de qualquer nexo, dando margem a abusos e causando perdas econômicas pelos resultados e demanda inútil de trabalho aos contribuintes.

Vale ressaltar que a doutrina expressa pela posição de Luciano Amaro³, para a hipótese de ausência de pagamento, também leva o *dies a quo* desse prazo para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido lançado, na forma do artigo 173, I do CTN. No mesmo sentido conclui

se desta prescrição normativa decorrer coincidência no universo do comportamento social.” DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento Tributário, 2.ª Ed., São Paulo, Max Limonad, 2001, p. 63.

³ “Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento *antecipado* exigido pela lei, *não há o que se homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.” (Realce do original) – AMARO, L., Curso de Direito Tributário, 8.ª Ed., Saraiva, 2001, p.394.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07
Acórdão nº. : 102-46.141

Alberto Xavier em sua obra "Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário"⁴.

Nesse sentido também se manifesta a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, como nos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais n.º 01-1994/96 – DOU 6 de dezembro de 2000 e 3.028/00, DOU de 19 de dezembro de 2000, com ementa transcrita a seguir, extraída do Regulamento do Imposto de Renda comentado por Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos, José Luiz Ribeiro Machado, José Maria Campos e Alfredo Silva, São Paulo, Ed. Resenha, 2001, p. 1788.

"FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO - No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto do auto de infração, a hipótese é de lançamento de *ex officio*."

O Acórdão CSRF n.º 01-02979, de 9 de maio de 2000, no processo n.º 11080.005448/96-08, trata da caducidade considerando o lançamento do IRPF sob a modalidade "por declaração":

"IRPF - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - A jurisprudência administrativa dominante é no sentido de que o prazo de caducidade, no imposto de renda de pessoa física, conta-se a partir da data da entrega da declaração de rendimentos do contribuinte. Tendo sido o auto de infração lavrado antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de rendimentos do sujeito passivo, improcede a

⁴ "O artigo 173, ao contrário pressupõe *não ter havido pagamento prévio* - e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo *reduz* esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o *dies a quo* não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, mas "da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento". XAVIER, A., Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2.ª Ed. Forense, 2002, p. 93.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

decretação da caducidade do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo.”

Lembro que tanto a jurisprudência trazida ao voto quanto os entendimentos dos autores citados servem apenas para reforçar a posição deste Relator no sentido da inaplicabilidade da tese defendida pelo recorrente.

Quanto às questões relativas ao mérito, a dedução por dependente, não justificada na forma da lei, conforme já plenamente esclarecida e fundamentada pelo julgamento *a quo*, merece maior detalhamento a respeito da utilização do RIR/94 para a conduta realizada.

É conveniente esclarecer que a figura do Regulamento existe no Direito brasileiro somente com a modalidade de regulamento executivo, ou seja, aquele que se comporta no âmbito das leis que regula, não tendo liberdade para extrapolar o espectro da lei. Tem por escopo, explicitar aspectos técnicos para viabilizar a aplicação dos termos da lei, pois muitas vezes esta traz as determinações em sentido genérico, e carentes de maior detalhamento.

O mundo em que vivemos produz modificações econômicas, sociais, e outras de todas as espécies, de forma globalizada e com rapidez de intensidade não conhecida até então. Essa dinâmica faz com que o Direito necessite manter-se atualizado para que cumpra seu objeto social de prescrever condutas. Conseqüentemente, a renovação das condutas prescritas constitui novas leis e exigem novos regulamentos.

Assim, quando se utiliza um regulamento, deve-se imprimir maiores cautelas no sentido de verificar seu nível de atualização, sob pena de tomar como correta uma conduta já ab-rogada por uma lei mais nova. Esta hipótese constituiu a situação reclamada.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07
Acórdão nº. : 102-46.141

O recorrente toma como válido no exercício de 1.997, um comportamento previsto no RIR/94, que fora suprimido pela lei n.º 9.250/95, artigo 35, V : deduzir, a título de dependente, uma neta, sem a devida guarda judicial.

Outro aspecto que poderia ser levantado é o fato de seu filho, pai de sua neta, constar como dependente na declaração analisada. Em princípio, pressupõe-se que o mesmo, apesar, da condição de pai não se casou, nem possui meios para sua sustentação.

No entanto, apenas essa condição não permite acolher a neta como dependente pois poderia viver às custas da mãe, Maria Reginy Vasconcellos da Silva, e o processo não contém esclarecimentos sobre eventual casamento e a situação judicial dos pais da criança.

Destarte, a razão não lhe assiste e permanece com o julgamento *a quo* e com as autoridades lançadoras.

Outra infração contestada na peça recursal foi a reclassificação do rendimento não tributável da atividade rural para outros tipos de rendimentos tributáveis.

Lembrando que sobre esse assunto o recorrente protestou contra a atitude do Fisco informando que a lei n.º 9.250/95, artigo 18, § 1.º, alterou as exigências de controle dessa atividade deixando de exigir a escrituração contábil para limitar a formalização à manutenção de livro caixa. E, argüiu sobre a impossibilidade de reclassificação de valores em face da falta de escrituração ou de comprovação da receita pois sem qualquer fundamento legal constante do Auto de Infração. Concluiu, então, pela ofensa ao princípio da legalidade em virtude da reclassificação apresentar-se despida de fundamentação legal. Afirmou que sua atitude foi correta porque não tendo os comprovantes arbitrou o resultado em 20 % da receita bruta obtida.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

O julgamento de primeira instância, manteve a exigência quanto a essas infrações considerando que a reclassificação dos valores decorrentes da atividade rural é justificada com os artigos 43, do CTN, que define o fato gerador do tributo, e os artigos 1.º a 3.º da lei n.º 7713/88, integrativos em nível ordinário do primeiro, em função dos quais todos os rendimentos são tributáveis desde que não excluídos pelas isenções. Afirmado que o tributo somente pode ser exigido se ocorrido o fato gerador e que a atividade rural, por sua tributação mais branda, requer comprovação de todas as receitas e despesas.

Assim, não tendo o contribuinte comprovado a receita declarada, justifica-se, então, a reclassificação desses valores para rendimentos de natureza diversa. Reforçada a posição com julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes no mesmo sentido. Explicado que o recorrente citou fundamentação incorreta quando tomou por referência o RIR/99, uma vez que o Fisco fez constar no Auto de Infração dispositivos das leis n.º 7713/88, 8134/90 e 9.250/95.

Postas as considerações do recorrente e as constantes do julgamento *a quo* passo a análise da questão.

Reclassificar um rendimento significa alterar sua natureza, isto é, mudar a sua origem, por exemplo: um valor percebido do trabalho assalariado porque decorrente da relação empregatícia, passa a um rendimento de aplicação financeira, fruto do uso de um capital. Alterando a natureza, a incidência tributária pode ser, também, modificada: no exemplo anterior, o tributo pago antecipadamente pode ser compensado na Declaração de Ajuste Anual, já aquele decorrente de uma aplicação em renda fixa, é definitivo.

A atividade de lançamento é vinculada, na forma prescrita no artigo 142, do CTN⁵, determinativo que impõe ao agente verificador do cumprimento da lei,

⁵ CTN – Lei n.º 5.172/66 - 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

a exigência exata do seu conteúdo nas situações concretas. Não é permitido ao Fisco agir discricionariamente, criando formas de incidência não contidas na norma, ou interpretando a lei de forma parcial para qualquer das partes.

Então, para reclassificar o rendimento não tributável decorrente da receita declarada como atividade rural, mas não comprovada, para rendimento tributável deve o Fisco estar amparado em elementos seguros de prova de que sua atitude é legal.

Vejamos as considerações a respeito do assunto.

O contribuinte declarou que possuiu no ano-calendário em questão, 3 (três) fazendas com alguns milhares de hectares, declarou que possuiu bois para cria e engorda e que vendeu no ano-calendário, 1.340 unidades, permanecendo com um estoque de 8.899 cabeças ao final do período, fls. 69 e 69-verso.

O anexo da atividade rural foi preenchido e apresentou despesas de custeio em valor que se situou em torno de 25% da receita bruta declarada, característica de criação de gado pelo baixo custo na manutenção do rebanho e a própria criação que proporciona custo não muito significativo.

Assim, a probabilidade de percepção de receita da atividade rural é maior do que a de ausência.

É certo que a receita dessa atividade deve ser comprovada com documentos hábeis e idôneos, como aqueles caracterizados por nota fiscal de entrada, nota fiscal de produtor, recibos estes com as devidas precauções fiscais, entre outros.

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

O Fisco considerou não existente a receita da atividade rural pela falta de comprovação, mas não descaracterizou a existência dos demais itens a ela inerentes como as fazendas, o gado, as benfeitorias, entre outros declarados.

A primeira premissa é: não havendo receita, então inexistente rendimento não tributável, o que de real existe é a renda oferecida à tributação. As despesas de custeio necessitam, também, ser comprovadas para que sejam consideradas aplicações de recursos em eventual análise patrimonial.

Correto, então, é presumir que um produtor rural detentor de 8.899 cabeças de gado ao final do período e três fazendas passíveis de produção, ter talonário de nota fiscal de produtor, e efetivado vendas às maiores empresas atacadistas do ramo, ou nos centros de consumo.

Poderia o Fisco ter diligenciado em alguns dos centros consumidores como frigoríficos, junto ao fisco estadual, para obtenção das vias que lá permanecem, junto às fazendas para constatar a existência do gado informado na declaração, entre outras atitudes possíveis para buscar elementos comprobatórios da efetividade das operações, ou de sua inexistência. Mas, essa atitude não consta do processo.

Sob outra perspectiva, inexistente qualquer nexo entre a utilização de receita da atividade rural fictícia e a evidência de sua necessidade, como por exemplo, o suporte à aquisição de bens, ou a realização de investimentos, não compatíveis com as demais rendas declaradas.

A forma em que efetuada a reclassificação do rendimento não tributável, equivale a transformar o valor de uma dívida por empréstimo, não comprovada, para qualquer outro tipo de rendimento tributável, o que seria evidentemente ilegal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07
Acórdão nº. : 102-46.141

A lei n.º 8.023/90 determina que a inclusão indevida de rendimentos de outras atividades na tributação da atividade rural seja punida com penalidade qualificada de 150%⁶. No entanto, para que seja aplicada a sansão, deve o Fisco provar que o rendimento provém de outra fonte, uma vez que se imputa ao contribuinte uma infração tipificada como crime, eivada de intuito doloso em sua realização. Significa, enfim, um processo criminal contra o sujeito passivo.

Não se pode alegar e não comprovar. O Fisco pode excluir a receita da atividade rural e manter o resultado tributável como rendimento tributável de origem diversa, porque o próprio contribuinte ofereceu-o à tributação. Mas, a diferença entre a receita e o resultado tributável não pode ser reclassificada sem a prova indicadora da sua origem, ou de sua natureza tributável. Permitido a exclusão da receita porque não comprovada, mas a reclassificação somente com elemento seguro de prova.

Assim, para que a exigência tributária fosse correta quanto a essa reclassificação deveria conter provas da efetiva inclusão de outro tipo de renda a título de atividade rural, condição que não se mostra presente no processo. A razão se encontra com o recorrente.

O agravamento da penalidade deve ser revisto.

O agravamento da penalidade em lançamento de ofício diz respeito à conduta do sujeito passivo perante uma exigência atual do Fisco e não da época da ocorrência dos fatos. Caracteriza-se pela conduta omissiva perante solicitação efetuada pelo Fisco ou da negativa expressa em atender determinada exigência.

Havendo a falta de informações da própria fonte – sujeito passivo – o Fisco demanda novos esforços para buscar os dados em outras fontes e, uma vez

⁶ Lei n.º 8.023/90 - Art. 18. A inclusão, na apuração do resultado da atividade rural, de rendimentos auferidos em outras atividades que não as previstas no art. 2º, com o objetivo de desfrutar de tributação mais favorecida, constitui fraude e sujeita o infrator à multa de cento e cinquenta por cento do valor da diferença do imposto devido, sem prejuízo de outras cominações legais.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07
Acórdão nº. : 102-46.141

que esse requisito implica em maiores custos à Administração Tributária, como a utilização de veículos, a realização de diligências, o alongamento do tempo na execução, entre outros, justifica-se o aumento da penalidade.

Acontece, porém, que somente pode ser aplicado o dito agravamento quando a obstrução for total, ou seja, se o lançamento depender das informações em poder do sujeito passivo não será concretizado, pela sua negativa ou omissão. Essa posição decorre do texto da lei.

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (.....)

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

Do texto legal, extrai-se que a multa incidente sobre a infração será agravada, pela falta de atendimento ao pedido de esclarecimentos necessários à sua apuração. Então, não pode haver agravamento quando o contribuinte perde o prazo para o atendimento mas em seguida cumpre total ou parcialmente as exigências do Fisco.

Nesta situação, verifica-se conforme discriminado no Relatório, que as informações foram encaminhadas ao Fisco, de forma parcial ou total.

Destarte, a razão encontra-se com a defesa, uma vez que Fisco interpretou a lei, quanto à aplicabilidade da punição, de maneira incorreta.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10280.002044/2002-07

Acórdão nº. : 102-46.141

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial, para excluir da incidência tributária os valores declarados como rendimento não tributável decorrente da atividade rural em virtude da falta de identificação de sua natureza e origem pelo Fisco, e pela exclusão do agravamento da penalidade imposto sobre tais infrações, considerando que o contribuinte apresentou esclarecimentos solicitados no transcorrer da verificação fiscal.

Sala das Sessões / DF, em 15 de outubro de 2003.



NAURY FRAGOSO TANAKA