



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10665.722801/2012-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.301 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de outubro de 2022  
**Recorrente** SILVANIA BRAULIO DE FARIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008

**CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Veja que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PISO LEGAL.**

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

A omissão de rendimentos e a contabilização incorreta, por si só, não se mostra suficiente para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa. Aplicação da Súmula CARF nº 14.

**DECADÊNCIA.**

A ausência de comprovação do dolo, fraude ou simulação e o pagamento feito no âmbito do IR atraem o prazo decadencial do §4º do art. 150 do CTN, caso exista antecipação do pagamento do tributo.

Inexistindo antecipação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. SOCIEDADE CONJUGAL. REGIME DE COMUNHÃO UNIVERSAL OU PARCIAL DE BENS. METODOLOGIA DE CÁLCULO.**

Na constância da sociedade conjugal, sob regime de comunhão universal ou parcial de bens, o demonstrativo de evolução patrimonial deve computar os recursos e os dispêndios de ambos os cônjuges. Apurado acréscimo patrimonial a descoberto o crédito tributário decorrente de tal infração, cabe a cada um dos cônjuges a responsabilidade na proporção de 50%, quando tenham apresentado Declarações de Ajuste Anual em separado.

**PRECLUSÃO. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.**

Não se conhece, em recurso, de matéria que não tenha sido abordada em sede de defesa.

Assim não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, de forma a que as inovações devam ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à matéria preclusa, e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para afastar a aplicação da multa qualificada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Thiago Buschinelli Sorrentino (Suplente Convocado, ausente o Conselheiro Samis Antônio de Queiroz), Sonia de Queiroz Accioly e Christiano Rocha Pinheiro.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 200 e ss) interposto em face da R. Acórdão proferido pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (fls. 174 e ss) que julgou improcedente a impugnação à constituição de crédito tributário, em razão da omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, nos anos-calendário de 2007 e 2008.

### Segundo o Acórdão recorrido:

Contra SILVANA BRAULIO DE FARIA, CPF 359.878.126-15, foi lavrado o auto de infração às fls. 3 a 11, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2008 e 2009, anos-calendário 2007 e 2008, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 126.362,70, acrescido de multa de ofício e juros de mora calculados até novembro de 2012.

Conforme descrição dos fatos do auto de infração, o imposto decorre de omissão de rendimentos tendo em vista o acréscimo patrimonial a descoberto nos meses de janeiro a março e dezembro de 2007 e janeiro a abril de 2008, conforme explicações e planilhas às fls. 12 a 18. Como o acréscimo patrimonial a descoberto envolveu bens comuns dos cônjuges, casados no regime da comunhão universal de bens, ele foi calculado para o casal e lançado como omissão 50% do valor apurado para cada um (processos 10665.722801/2012-10 e 10665.722797/2012-81).

O enquadramento legal consta do auto de infração, fls. 6 e 9.

Ocorrida a ciência em 14/01/2013, fl. 172, a autuada apresenta, em 08/02/2013, a impugnação parcial ao lançamento, fls. 95 a 135, instruída com os documentos às fls. 136 a 169, a seguir resumida.

#### IMPUGNAÇÃO NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DO TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL

O lançamento deve ser declarado nulo, por desrespeito ao devido processo legal, ao contraditório e ao direito de defesa da contribuinte. Não foi encaminhado à contribuinte termo de início de fiscalização. A impugnante teve ciência da ação fiscal em 04/10/2012 via termo de intimação, em ato muito posterior ao início da ação fiscal procedida contra o cônjuge. Em relação a ele, a fiscalização solicitou diversos documentos, em relação à impugnante, a conduta adotada não foi a mesma, o que obstaculizou, inclusive, que se pudesse optar pelo pagamento do débito com os encargos de mora previstos no art. 47 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996.

Não foram concedidas à impugnante as mesmas oportunidades de defesa que foram a seu cônjuge, o que afronta o disposto no art. 150, inc. II da Constituição da República Federativa do Brasil. No caso, o auditor fiscal já havia formado o seu convencimento acerca dos fatos que ensejaram o lançamento, mesmo antes de intimar a contribuinte.

No presente procedimento, houve uma total inversão das etapas do denominado devido processo legal, notificando-se a impugnante das conclusões do auditor fiscal para, depois, dar a ela oportunidade de se manifestar. Na realidade, o procedimento adotado deveria ter sido o inverso, ou seja, abrir-se a oportunidade para a contribuinte apresentar documentos e esclarecimentos, possibilitando sanar eventuais irregularidades e evitar, se for o caso, a autuação, para somente então o fisco realizar suas aferições.

Uma vez que manifestamente ilegal o procedimento fiscal adotado pelo auditor fiscal, que culminou na autuação, impõe-se que seja declarada a nulidade do lançamento, em respeito aos artigos 5o, incisos LIV e LV e 150, inciso II, da Constituição da República Federativa do Brasil, 47 da Lei n.º 9.430/1996 e 2o da Lei n.º 9.784/1999.

#### NULIDADE. ILEGÍTIMA COBRIGAÇÃO PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A variação patrimonial a que se refere a presente autuação concerne ao exercício da atividade rural, a qual é empreendida por seu esposo, e foi computada exclusivamente por meio das Declarações de Ajuste Anual dele.

O art. 6º do Decreto n.º 3.000, de 26/03/99, RIR/1999, estabelece que na constância da sociedade conjugal cada cônjuge terá os rendimentos tributados na proporção de 100% dos que lhe forem próprios e 50% dos produzidos pelos bens comuns.

O auditor fiscal, contudo, sob o fundamento de que a impugnante é casada sob o regime de comunhão universal de bens, compreendeu que a variação patrimonial proveniente das atividades empreendidas por Gilmar de Faria geraria consequências tributárias ao seu cônjuge, em patente afronta ao preceituado no artigo 6º, inciso I e parágrafo único, do RIR/1999, haja vista que, em ambos os períodos de apuração, optou-se pela tributação dos rendimentos comuns na declaração do cônjuge varão.

A impugnante, portanto, não pode ser responsabilizada por rendimentos que não foram por ela auferidos, simplesmente porque é casada sob o regime de comunhão universal de bens.

Não pode o agente fiscal desprezar o exercício legal de um direito pelo contribuinte visando a lhe atribuir responsabilidade tributária. A impugnante não é sujeito passivo da exigência, uma vez que não se enquadra nas hipóteses previstas no art. 121 do Código Tributário Nacional. Também não pode a impugnante ser enquadrada no polo passivo da autuação como responsável tributária, porque, na forma do art. 134 do Código Tributário Nacional, não há responsabilidade subsidiária entre cônjuges pelos tributos devidos pelo outro cônjuge.

A mais, a responsabilidade solidária somente seria admitida na hipótese de ser impossível a exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, situação que não se verificou no caso.

A presente autuação somente seria válida se demonstrado pelo fisco a variação patrimonial a descoberto com fulcro nos rendimentos e despesas da própria impugnante, não sendo conforme a lei a cobrança lastreada em renda própria de seu esposo ou que decorra de bens comuns consignados na declaração do esposo.

Todos os elementos utilizados pelo fisco para realizar a autuação decorrem das Declarações de Ajuste Anual prestadas individualmente pelo cônjuge e decorrem da renda própria dele ou que, embora originária de bens comuns, era por ele auferida na forma do artigo 6ª, parágrafo único, do RIR/1999.

Não há elementos que comprovem que os rendimentos tributados são de titularidade da impugnante, não admitindo o artigo 142 do Código Tributário Nacional o lançamento baseado em mera presunção ou arbitrariedade. A condição de contribuinte ou responsável da impugnante pelo suposto crédito tributário não foi comprovada, portanto, o lançamento deve ser declarado nulo.

#### DECADÊNCIA

Na data da ciência do auto de infração, 14/01/2013, havia ocorrido a extinção do direito de a Fazenda proceder ao lançamento do imposto de renda pessoa física relativo aos fatos geradores ocorridos em 2007, nos termos dos arts. 150, § 4º e 156, inc. V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional – CTN.

Mesmo na hipótese de se observar o preceituado no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda assim denota-se a decadência do direito de se constituir o crédito tributário. Nos termos ali previstos, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que, no caso, corresponde a 01/01/2008. Portanto, em 14/01/2013 já havia transcorrido o prazo decadencial de cinco anos.

#### ILEGALIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF

As planilhas que compõem o Termo de Verificação Fiscal são embasadas em dados e informações extraídos das declarações de rendimentos do esposo da impugnante, as quais esta não tem acesso por força do sigilo fiscal.

No cálculo de eventual variação de patrimônio a descoberto, a autuação deve se limitar aos dados e esclarecimentos da impugnante, sob pena de cerceamento de defesa. Afinal, não se pode arguir ou contestar fato que se desconhece.

Por essa razão, a impugnante, em sua defesa, somente se atém aos fatos que são passíveis de serem questionados em decorrência de simples análise do Demonstrativo de Variação Patrimonial elaborado pelo auditor fiscal. Requer a exclusão do levantamento fiscal de todas as informações referentes ao cônjuge.

Na planilha apresentada pelo fisco, demonstrando a suposta variação patrimonial a descoberto no ano-calendário de 2008, verifica-se que o auditor fiscal computou, em duplicidade, os valores referentes às despesas com a Previdência Social.

Na coluna "aplicações" observa-se que foram incluídos valores referentes às (1) "deduções pleiteadas pelo contribuinte, conforme declarações do IRPF – DESCONTO SIMPLIFICADO" (linha 1) e (2) pagamentos efetuados à Previdência Social pela impugnante e seu cônjuge (linhas 6 e 7).

O artigo 84, § 1º, do RIR/1999, entretanto, é expresso em determinar que o desconto simplificado substitui as deduções referentes aos gastos com a Previdência Social.

Assim, o valor da contribuição à previdência social já estava incluído no desconto simplificado.

Também no exercício de 2008, o fisco considerou, indevidamente, como valor de alienação do imóvel matriculado sob o nº 3.797, no Livro 447N, do Cartório do 7º Ofício de Notas de Belo Horizonte/MG, o equivalente a R\$ 131.600,00 (cento e trinta e um mil e seiscentos reais).

O referido imóvel foi avaliado, nos termos da escritura pública no valor de R\$140.000,00. Ressalte-se que foi sobre esse valor, inclusive, que incidiu a alíquota do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

O artigo 215, caput, do Código Civil, Lei n.º 10.406/2002, determina que a escritura pública, lavrada em notas de tabelião, como se verifica no caso, é documento dotado de fé-pública, fazendo prova plena. Nenhum valor diferente do constante da escritura pública tem o condão de afastar a validade das declarações ali registradas.

Ainda com relação à apuração referente ao ano-calendário de 2008, não foi considerado o saldo da conta bancária existente em 31/12/2007, o qual, de acordo com o próprio levantamento fiscal (campo 5 do Demonstrativo da Variação Patrimonial), perfaz o montante de R\$ 3.066,95.

O arbitramento levado a efeito sobre a pretensa variação patrimonial a descoberto deveria considerar que, restringindo-se as atividades do cônjuge da impugnante ao setor rural, a renda apurada só pode ter tal natureza, devendo receber, por essa razão, o tratamento legal previsto nos artigos 18, § 2º, da Lei n.º 9.250/1995 e 60, § 2º, do RIR/1999. Se o fisco não prova que a omissão de rendimentos apurada tem origem em outra atividade, não procede a pretensão de deslocar o rendimento apurado para a tributação normal.

No que diz respeito ao ano-calendário 2007, outro equívoco se deve ao arbitramento do custo de aquisição de gado. Conforme relatado pelo auditor fiscal, entre as Declarações de Ajuste Anual de 2007 e 2008 foi constatada a diferença de cabeças de gado.

O auditor fiscal arbitrou o valor unitário das cabeças de gado desconsiderando as diversas variantes existentes para se quantificar e qualificar uma rês, como sexo e idade. Além disso, no caso de arbitramento, deve-se tomar como base os preços de mercado vigentes nos meses do ano-calendário a que se referir o arbitramento (art. 9º, §6º da Lei n.º 8.846/94).

A fiscalização considerou como aplicação a compra das cabeças de gado em dezembro de 2007 e aplicou como valor unitário o menor valor constante das notas de remessa do ano de 2008. Deveria ter sido considerado o menor valor das notas de remessa do ano-calendário de 2007, já que é esse o ano a que se refere o arbitramento.

Assim, requer que se admita:

- excluir do levantamento fiscal todas as informações referentes ao cônjuge, cujos dados são

inacessíveis à impugnante;

- a não consideração do arbitramento lastreado no número de reses, decotando-se da autuação o valor correspondente;

- a exclusão dos valores pagos à previdência social, uma vez que considerados em duplicidade, no ano-calendário de 2008;

- como valor de alienação do imóvel matriculado sob o n.º 3.797, do Livro 447N, do Cartório do 7º Ofício de Notas de Belo Horizonte/MG, aquele constante da respectiva escritura pública, ou seja, R\$ 140.000,00;

- na apuração referente ao ano-calendário de 2008, a inserção, em 01/01/2008, do saldo em conta bancária em 31/12/2007, no importe de R\$ 3.066,95;

- a tributação dos supostos rendimentos auferidos em decorrência da ação fiscal, nos moldes previstos nos artigos 18, § 2º, da Lei n.º 9.249/1995 e 60, § 2º, do RIR/1999.

#### ILEGALIDADE DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A fiscalização não indicou qual das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 daria suporte à qualificação da multa. Essa omissão por irremediável já basta para o afastamento da multa de 150%.

No caso, não restou comprovado o dolo. A fiscalização não fez nenhuma prova nesse sentido, restringiu-se a afirmar o embasamento legal da multa qualificada.

Se o auditor fiscal não identificou qual seria o ato praticado nem a circunstância - fraude, dolo ou conluio - que ensejaria a qualificação da multa de ofício, não pode ser imputada a penalidade na sua forma mais gravosa.

A simples omissão de receita não caracteriza, por si só, ocorrência de fraude ou sonegação, conforme Súmula n.º 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Atribuiu-se à impugnante a inadimplência do imposto em comento tão somente pelo fato de que é casada em regime de comunhão universal com o contribuinte Gilmar de Faria, não foi comprovada nenhuma ação dolosa de prática de fraude, conluio ou sonegação. Em síntese, apurou-se suposta variação patrimonial em nome do seu cônjuge e, partir daí, por meação, se lhe imputou a coautoria em pretensos crimes.

Ninguém pode ser punido em razão de mero parentesco. Deve ser respeitada a garantia fundamental prescrita no art. 5º, inc. XLV da Constituição da República Federativa do Brasil.

Invoca-se ainda o disposto no art. 112, incs. I e III do Código Tributário Nacional. Se o auditor não foi capaz de identificar se foi o marido ou a mulher quem teria praticado o ato por ele tido como ilícito, não pode, por força do vínculo marital, aplicar a ambos a multa qualificada.

#### PEDIDO

Ao longo da peça impugnatória, cita doutrina e jurisprudência administrativa e judicial que entende virem ao encontro de seus argumentos e, por fim, requer, seja julgado improcedente o lançamento pelas razões expostas.

O Colegiado de 1ª instância proferiu decisão, com a seguinte ementa:

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

Exercício: 2007, 2008

**NULIDADE.**

Os casos de nulidade são os descritos no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

**DECADÊNCIA**

Comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.**

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos isentos, tributáveis, não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. BEM COMUM. CÔNJUGE. DECLARAÇÃO EM SEPARADO. TRIBUTAÇÃO.**

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, aplicado na aquisição de bens comuns do casal, deve ser feita em separado, na proporção de 50% do valor do acréscimo para cada cônjuge, caso o casal não faça apresentação da declaração de ajuste anual em conjunto, independentemente, de quem tenha declarado o bem comum que lhe deu origem.

**RECEITA DA ATIVIDADE RURAL.**

A receita bruta da atividade rural deve ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

**MULTA QUALIFICADA.**

A multa de ofício de 150% é aplicável nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 02/04/2013 (fls. 196), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 02/05/2013 (fls. 200), alegando, em breve síntese:

1 – nulidade do lançamento, face a ausência de termo de início de ação fiscal, de forma a ofender à ampla defesa;

2 – nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva, salientando que os rendimentos eram exclusivamente do cônjuge;

3 – nulidade do lançamento, por cerceamento à defesa, decorrente da não indicação da condição legal à qualificadora aplicada à multa;

4 – decadência, com aplicação do art. 150, §4º, do CTN;

5 – ilegalidade da base de cálculo, ressaltando que os rendimentos auferidos decorrem do exercício da atividade rural do seu cônjuge, e que não foram considerados saldos positivos de maio a dezembro de 2008;

6 – cômputo de duplicidade das despesas com previdência social, relativamente a 2008. Pede que as despesas com previdência social de março e abril/2008 sejam desconsideradas da autuação;

7 – erro no lançamento, na medida em que considerou como valor de alienação do imóvel matriculado sob o nº 3.797, Livro 447N, 7º Cartório de Notas de Belo Horizonte, R\$ 131.600,00, ao invés de R\$ 140.000,00, nos termos da escritura pública;

8 – erro no lançamento, ante a desconsideração do saldo de conta bancária em 31/12/2007, em 2008, da ordem de R\$ 3.066,95;

9 – que o arbitramento deve lastrear-se no disposto no art. 18, §2º, da Lei 9.250/95, e art. 60, §2º, do RIR/99.

10 – que seja considerado o saldo credor de R\$ 425.107,48, em 31/12/2008.

Insurge-se contra a multa qualificada, e pede aplicação da Súmula CARF nº 14.

Esse, em síntese, o relatório.

## Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço parcialmente do recurso e passo ao seu exame.

O Recorrente pede que seja considerado o saldo credor de R\$ 425.107,48, em 31/12/2008 no computo da variação patrimonial a descoberto lançada.

Da leitura da impugnação observa-se que a presente alegação não integrou a peça de defesa, de forma a que não poderá ser conhecida, apresentadas que foi apenas em sede de recurso.

É flagrante que a inovação operada em sede de recurso (tratando-se de matéria preclusa em razão da ausência de exposição na primeira instância administrativa) contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir", considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, de forma a que as inovações devam ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Mesmo que assim não fosse, no que toca ao pedido, observa-se que o demonstrativo de fls. 18 contempla o valor indicado no recurso.

### **Das Nulidades**

O Impugnante alega existência de vícios que levam a nulidade do lançamento.

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

#### Código Tributário Nacional

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.

#### Decreto 70.235/72

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

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da ideia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

No mesmo sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 413, 426) afirmam que “*é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte*”. E, ao examinar este dispositivo do Decreto 70.235/72, continuam:

*“É preciso (...) examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não. Para Ada Pellegrini Grinover (na obra citada), “há nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para a defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esta conseqüência”. Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, “o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como conseqüência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade defensiva como um todo.”(p 425).*

### **Princípios constitucionais**

Parte dos argumentos expendidos no Recurso diz respeito a violação de princípio constitucional relativo ao cerceamento à defesa.

Cumpra observar, objetivamente, que a atividade do agente do fisco é absolutamente vinculada, ou seja, deve estrita obediência à lei e às normas infralegais.

Desde que haja norma formalmente editada, encontrando-se em vigor, cabe o seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal, sob pena de responsabilidade funcional. Nesse sentido as orientações do Parecer Normativo CST/SRF n. 329/1970 e Parecer PGFN/CRF n. 439/1996.

Assim é que os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador.

Depois de formulada a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência.

O que se pode e deve fazer no âmbito do julgamento administrativo é verificar se o lançamento/decisão administrativa estão adstritos aos limites legais, corrigindo eventuais excessos.

A autoridade fiscal tem sua atividade pautada no princípio da estrita vinculação à lei tributária, de modo que, sendo a hipótese legal subsumida ao caso concreto sob análise, não há que se alegar, em sede de julgamento administrativo, afronta a princípios constitucionais.

### **Da fase oficiosa do Procedimento Fiscal.**

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório ou direito à ampla defesa e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais inclusive provas decorrentes de compartilhamento das investigações em outro processo administrativo fiscal, e sobrepô-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade ou nulidade ao feito.

Soma-se a isso, o entendimento sumulado do CARF:

Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A Decisão de Piso (fls. 182 ) bem considerou que:

Como já dito, o procedimento de lançamento é inquisitivo e a autoridade fiscal pode, inclusive, efetuar-lo sem prévia audiência do contribuinte. O início do procedimento fiscal tem como consequência a exclusão da espontaneidade. No caso da contribuinte, em que pese ter sido intimada para que prestasse esclarecimentos e tomasse conhecimento da fiscalização desenvolvida posteriormente ao cômputo, desde a ciência por ele do termo de início de fiscalização teve sua espontaneidade excluída.

No lançamento, nada há que demande o saneamento previsto no art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Pelo que consta dos autos, não se verificam irregularidades, incorreções nem omissões que prejudiquem a compreensão do lançamento e a

elaboração pela contribuinte de sua defesa. Além dos dispositivos que regem a matéria, na peça contestada consta que a infração é a omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, com aplicação da multa qualificada. A apuração dos rendimentos é demonstrada nas fls. 17 e 18.

A impugnação ora analisada é prova de que o direito de defesa está sendo exercitado e de que não foi cerceado. Nela, a atuada refuta o lançamento, revelando conhecer as acusações que lhe foram imputadas e os elementos nas quais se baseiam.

Com estes fundamentos, resta afastada essa alegação de nulidade.

### **Da tipificação da infração**

O Recorrente alega ilegitimidade passiva. Sustenta que os valores considerados a título omissão de rendimentos por variação patrimonial a descoberto decorrem da atividade profissional rural desenvolvida pelo cônjuge varão.

Vejamos a fundamentação inserta no R. Acórdão recorrido a respeito da temática (fls. 182/183):

A impugnante requer a nulidade do auto de infração, alegando que o fisco, sob o fundamento de que é casada sob o regime de comunhão universal de bens, efetuou o lançamento relativo à variação patrimonial a descoberto decorrente da atividade rural desenvolvida pelo cônjuge e não respeitou a tributação dos rendimentos comuns na declaração do cônjuge varão.

De acordo com o art. 1.667 do Código Civil, de 2002, o regime de comunhão universal importa a comunicação de todos os bens presentes e futuros dos cônjuges e suas dívidas passivas, com exceções dos bens e dívidas previstos no art. 1.668.

Pelas normas que regem o casamento, na comunhão de bens, o patrimônio pertence em partes iguais a ambos os cônjuges, assim, tanto as rendas auferidas quanto as despesas incorridas, influenciam esse patrimônio. É importante notar que a apresentação de declaração de ajuste anual em separado traz apenas implicações de ordem tributária, sem alterar a realidade patrimonial do casal, em face das leis civis.

A reclamação de que a sistemática adotada prejudica o seu direito de ampla defesa, porque não tem acesso aos documentos relativos aos negócios do cônjuge, e que a atuada não é sujeito passivo ou responsável pelo tributo devido em decorrência das operações desenvolvidas por ele, é desprovida de base, dado que o acréscimo patrimonial foi apurado em decorrência da aquisição de bens comuns. O Código Civil, de 2002, assim dispõe acerca dos bens em comunhão:

*Art. 1.663. A administração do patrimônio comum compete a qualquer dos cônjuges.*

*§ 1º As dívidas contraídas no exercício da administração obrigam os bens comuns e particulares do cônjuge que os administra, e os do outro na razão do proveito que houver auferido.*

Os rendimentos omitidos são evidenciados pela variação patrimonial a descoberto, não se podendo precisar qual a sua origem, porque se a origem dos recursos omitidos assim apurados pudesse ser identificada, a capitulação legal do lançamento fiscal seria específica, o que não é o caso. Como o patrimônio é comum correta a posição fiscal de calcular a variação patrimonial relativa à aquisição de bens comuns e efetuar o lançamento devido à omissão, computando-se 50% para cada um dos cônjuges. Assim, não há que se falar em ilegitimidade passiva.

O Termo de Verificação Fiscal considerou que Fls. 15):

Como o acréscimo patrimonial a descoberto envolveu bens comuns dos cônjuges, casados no regime da comunhão universal de bens, ele foi calculado para o casal e 50% de cada infração mensal será lançada em face de cada cônjuge, conforme quadro abaixo:

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - GILMAR DE FARIA					
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	DEZEMBRO
2007	13.254,78	3.642,95	96.809,59	-	167.675,72
2008	31.055,54	5.908,24	95.464,74	92.555,58	-

VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – SILVÂNIA BRÁULIO DE FARIA					
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	DEZEMBRO
2007	13.254,78	3.642,95	96.809,59	-	167.675,72
2008	31.055,54	5.908,24	95.464,74	92.555,58	-

### FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO

Tendo em vista a falta de qualquer recolhimento mensal a título de carnê-leão sobre os rendimentos de aluguel recebidos pelo contribuinte, conforme resposta do mesmo e DIRPF apresentada, é lançado em auto de infração a multa isolada de 50% sobre o valor que deixou de ser recolhido.

Correta a fundamentação exarada na Decisão de Piso.

Cumpra mencionar que a descrição dos fatos constantes do auto de infração indica, de forma inequívoca, que a autoridade fiscal considerou que a sujeição passiva da regra matriz de incidência tributária, relativamente às infrações tributárias, também era afeta ao Recorrente, motivo pelo qual intimou o sujeito passivo para que apresentasse justificativas.

Na impugnação apresentada, percebe-se, com absoluta clareza, que o Recorrente demonstra ter identificado e compreendido as infrações apontadas no lançamento.

Ademais, verifica-se que o Auto de Infração veio estribado de todas as razões que ensejaram a sua lavratura, permitindo, ao Recorrente, o conhecimento nítido das acusações imputadas, com detalhamento do desenvolvimento da fiscalização em exame.

Logo não procede a preliminar de nulidade por terem sido as provas decorrentes de compartilhamento das investigações em outro processo administrativo (em face do cônjuge varão), ou mesmo por ilegitimidade passiva.

O impugnante bem compreendeu o teor da autuação, e sua robusta manifestação (tanto na fase de impugnação quanto em sede recursal) é bastante para evidenciar a ausência de cerceamento à ampla defesa como alegado.

#### **Multa qualificada**

O Recorrente alega não consignado no TVF qual a situação que ensejara a qualificadora da multa, de forma a tornar nula a autuação.

Extrai-se do TVF, aplicação da multa qualificada, lastreado no art. 44, §1º, da Lei 9430/96.

A singeleza da fundamentação não se iguala a sua ausência, de forma a não ser caso de fulminar de nulidade o ato administrativo.

A respeito da alegação, o Colegiado de piso (fls. 188) considerou que:

Sobre a multa de ofício, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações, prevê:

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

*I- de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...)*

*1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

A multa de cento e cinquenta por cento é aplicada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independente de outras penalidades administrativas cabíveis:

*“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”*

O art. 71, inciso I, definiu que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em seu art. 1º, inciso I, explicitou melhor esse conceito ao dispor que constitui crime de sonegação fiscal prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei.

A multa qualificada deve ser aplicada quando restar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, mascarando a ocorrência do fato gerador ou retardando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

A fiscalização entendeu que a contribuinte e o cônjuge tentaram impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ao adotarem as seguintes condutas, em relação a bem comum:

- deixaram de informar em declaração de ajuste anual do exercício 2008 a aquisição do imóvel Fazenda Cocais, situado em Dorés do Indaiá/MG, conforme contrato de compra e venda datado de 13/03/2007, pelo valor de R\$500.000,00, sendo R\$200.000,00 pagos na assinatura do contrato e o restante, R\$300.000,00, a serem pagos até 31/12/2007;
- lavraram escritura pública de compra e venda do imóvel rural, em 10/06/2009, consignando com valor da operação R\$60.000,00;
- informaram a aquisição do imóvel na declaração de ajuste anual de Gilmar Faria, exercício 2010 por R\$60.000,00 (valor declarado apenas na descrição do imóvel, já que no campo “Valor do Bem”, foi mantido o mesmo valor de 31/12/2008, ou sejam R\$45.000,00, referente a imóvel que a contribuinte e o cônjuge já possuíam e ao qual foi anexada a nova área adquirida).

Não poderia ser outro o entendimento em face das provas constantes dos autos.

A fiscalização efetuou representação fiscal para fins penais, por ter sido caracterizada a prática de atos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária, definidos nos incisos I e II do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137, de 1990:

(...)

A multa foi aplicada nos termos da legislação pertinente, devendo ser mantida. Julgar, no entanto, se houve ou não crime, extrapola a competência deste foro, atribuída ao Poder Judiciário.

Pois bem, consta do lançamento a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude ou a simulação fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, **e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária.** Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a **presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.** Assim não fosse, **todas as omissões de rendimentos ensejariam multa qualificada.**

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

No presente caso, observa-se a inexistência de descrição mínima de ação simulatória/fraudulenta ou de dolo

De fato, nem o relato fiscal, nem a instrução processual demonstram estes comportamentos ensejadores da qualificadora.

Ora, a omissão de rendimentos, por si só, não se mostra suficiente para comprovar a simulação, o conluio e o dolo, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa. Doutro lado, os artifícios de defesa também não ensejam o aumento da penalidade.

Em recente julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão n.º 1201-003.590 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020, Processo nº 10280.723086/2009-43 54) considerou que:

*Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.*

*Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma*

*conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:*

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;*
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);*
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso. 55.*

*O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. ´*

*A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF n.º 14, 25 e 34:*

*Súmula CARF n.º 14 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

*Súmula CARF n.º 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)*

*Súmula CARF n.º 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)*

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF n.ºs 14, 25 e 34.

As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar a omissão de rendimentos, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito doloso e ação simulatório praticada pelo Recorrente. Os fatos não demonstram a utilização dolosa de documentos fraudulentos, interposição de pessoas ou atos artificiosos. Apenas indicam a omissão de rendimentos e a variação patrimonial a descoberto.

O R. Acórdão Recorrido bem considerou que:

*A omissão de rendimentos evidenciada por aplicações incompatíveis com a renda declarada (acréscimo patrimonial a descoberto) deve ser apurada computando-se os recursos dos cônjuges e dispêndios realizados por cada um, pois no regime de comunhão de bens, não há distinção de patrimônio entre os cônjuges.*

*A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, aplicado na aquisição de bens comuns do casal, deve ser feita em separado, na proporção de 50% do valor do acréscimo para cada cônjuge, caso o casal não faça apresentação da declaração de ajuste anual em conjunto, independentemente, de quem tenha declarado o bem comum que lhe deu origem.*

A legislação tributária permite aos cônjuges optarem pelo regime de tributação em conjunto ou separado, observando-se as disposições das normas tributárias pertinentes (artigos 6º a 8º do RIR/99 – 5º a 7º do RIR/94). De acordo com o art. 7º, § 3º, do RIR/1999, no caso de apresentação de declaração por ambos, os bens comuns são obrigatoriamente relacionados por apenas um:

(...)

Como se observa, a legislação tributária norteia a forma de se apurar o acréscimo patrimonial havido em comum pelo casal, tratando o seu patrimônio como uma unidade.

A variação patrimonial, no caso, é essencialmente originária da aquisição de bens e direitos comuns ao casal, contudo não se confunde com os rendimentos produzidos por bens comuns, de que trata o art. 6º, inc. II, do Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/1999.

Mesmo que houvesse a opção pela tributação dos rendimentos produzidos por bens comuns, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges, isso não implicaria lançamento da omissão por acréscimo patrimonial a descoberto de forma diversa da efetivada.

Observe-se que a contribuinte ofereceu à tributação, nos exercícios em questão, rendimentos auferidos de pessoas físicas e que como na natureza da ocupação em suas declarações consta “capitalista, auferiu rendimentos de capital, inclusive aluguéis”, fls. 83 e 88.

Assim, pelos elementos constantes dos autos não se comprova a afirmação de que o cônjuge varão optou pela tributação da totalidade dos rendimentos produzidos por bens comuns.

Houve variação patrimonial a descoberto na constância da sociedade conjugal e o rendimento omitido apurado beneficia ambos os cônjuges, haja vista que suportou o pagamento de despesas comuns com aquisição de bens e direitos pertencentes aos dois em proporções idênticas, o que se comprova pelo regime de casamento, comunhão universal de bens, fl. 29.

O estudo da variação patrimonial consiste em levantar as características do patrimônio, qualitativas e quantitativas, em dois momentos distintos, e compará-las, para saber o que ocorreu, quais as trocas do patrimônio com o seu exterior, no intervalo de tempo que separa seus marcos inicial e final. Contribuem para a evolução do patrimônio, positivamente, as aquisições de disponibilidades e, negativamente, os gastos. Não sendo os valores despendidos acobertados pela renda disponível, a lei presume decorrerem de rendimentos omitidos. Assim, a exigência correspondente baseia-se em presunção legal e a prova para infirmá-la cabe ao contribuinte que, naturalmente, é a pessoa interessada no fato.

(...)

No tocante às alegações de que a variação patrimonial a descoberto decorre da atividade rural desenvolvida pelo cônjuge, registre-se que nos termos dos arts. 61, § 5º, e 71, §1º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, as receitas da atividade rural devem ser comprovadas:

(...)

No caso, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal à fl. 14, no demonstrativo de variação patrimonial foram consideradas todas as receitas da atividade rural comprovadas pelo cônjuge da contribuinte. Na impugnação, a contribuinte não traz aos autos documentos que comprovem receitas da atividade em valor superior ao já considerado pela fiscalização no cálculo da variação patrimonial. Assim, não há como considerar todo o montante declarado como receita da atividade rural nem que o acréscimo patrimonial a descoberto apurado seja proveniente de receita dessa atividade.

Os contribuintes são obrigados a manter em boa guarda e ordem todos os documentos que se refiram aos atos e às operações que contribuíram para modificar sua situação patrimonial durante os períodos decadencial ou prescricional das eventuais ações que

lhes sejam pertinentes. As declarações de rendimentos estão sujeitas à revisão e a autoridade lançadora pode exigir os comprovantes necessários para a comprovação dos fatos e valores informados (art. 835 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999)

Correta a fundamentação do R. Acórdão, e afastada a alegação.

No mais, o Recorrente alega cômputo de duplicidade das despesas com previdência social, relativamente a 2008. Pede que as despesas com previdência social de março e abril/2008 sejam desconsideradas da autuação.

O exame do demonstrativo indica a inexistência de duplicidade. O que houve foi aplicação considerada para o Recorrente e para o cônjuge varão. A R. Decisão de Piso afastou a alegação ao fundamento que:

No que se refere à contribuição à previdência oficial, correto o cômputo dos valores pagos no Demonstrativo da Variação Patrimonial como aplicação de recursos. Os valores foram despendidos pela contribuinte e seu cônjuge e, assim, não estavam mais disponíveis para a utilização em outras aplicações.

Correta a análise do Julgador de 1ª Instância, em conformidade com a instrução processual.

Também não se há desconsiderar aplicações devidamente declaradas, em razão de diferença negativa apurada entre origens e aplicações. A diferença negativa exatamente demonstra a omissão de rendimentos.

Sobre a alegação de erro no lançamento, em razão de ter a Autoridade Fiscal considerado como valor de alienação do imóvel matriculado sob o n.º 3.797, Livro 447N, 7º Cartório de Notas de Belo Horizonte, R\$ 131.600,00, ao invés de R\$ 140.000,00 (escritura pública), o R. Acórdão recorrido (fls. 186) assinalou que:

A contribuinte alega que foi considerado como origem de recursos decorrente da venda do imóvel matriculado o n.º 3.797, no Livro 447N, do Cartório do 7º Ofício de Notas de Belo Horizonte/MG, o valor de R\$ 131.600,00 e não o constante da escritura pública, R\$140.000,00. Acerca do referido imóvel, a fiscalização assim se pronunciou no Termo de Verificação Fiscal, fl. 14:

Em relação à alienação do imóvel da Escritura do Livro 447N, folha 191, em 26/02/2008, foi considerado o valor de transação declarado pelo contribuinte na DIRPF, mais precisamente, no Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital.

De fato, na escritura pública de compra e venda, fls. 61 e 62, consta como valor da operação R\$140.000,00. Ocorre que o cônjuge da contribuinte informou no Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital de sua declaração do exercício 2009, como valor de alienação para apuração do ganho de capital R\$131.600,00. De acordo com o § 4º do art. 19 da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, que trata da apuração e tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos por pessoas físicas, o valor da corretagem, quando suportado pelo alienante, é deduzido do valor da alienação. Observe-se que a diferença entre os referidos valores corresponde a 6% do valor da operação constante da escritura pública (R\$140.000,00 – R\$131.600,00 = 6% de R\$140.000,00), o que está em consonância com a tabela de preços de serviços de corretagem, homologada pelo Conselho Regional de Corretores de Imóveis de Minas Gerais, nos termos do art. 17, inc. IV da Lei n.º 6.530, de 1978. Por conseguinte, correto o valor computado pela fiscalização no demonstrativo da variação patrimonial.

Correta a fundamentação do R. Acórdão, não desconstituída pelas alegações recursais. Resta, assim, afastada a alegação de erro no lançamento, acolhidos os fundamentos da decisão de piso.

A respeito de outra afirmação de erro no lançamento, ante a desconsideração do saldo de conta bancária em 31/12/2007, em 2008, da ordem de R\$ 3.066,95, observa-se que melhor sorte não alcança o Recorrente.

O exame do demonstrativo da variação patrimonial (fls. 17 e 18) permite inferir que os saldos de 31/12/2007 foram considerados em janeiro de 2008.

A R. Decisão de Piso bem considerou nesse sentido:

A contribuinte alega que com relação à apuração referente ao ano-calendário de 2008, não foi considerado o saldo da conta bancária existente em 31/12/2007, o qual, de acordo com o próprio levantamento fiscal (campo 5 do Demonstrativo da Variação Patrimonial), perfaz o montante de R\$ 3.066,95. Da análise dos demonstrativos às fls. 17 e 18, verifica-se que o valor de R\$3.066,95 foi corretamente considerado como aplicação de recurso no final do mês de novembro de 2007 e como origem de recurso no início do mês de dezembro de 2007. O saldo em 31/12/2007 era de R\$2.436,07 e foi computado como origem de recurso no início do mês de janeiro de 2008.

No que toca ao pedido de que o arbitramento considere o art. 18, §2º, da Lei 9.250/95, e art. 60, §2º, do RIR/99, insta ressaltar o arbitramento referido pelo Recorrente, certamente diz respeito ao valor unitário arbitrado às reses.

O recorrente pede seja o arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

Ocorre que a autuação não trata da mera apuração de resultado da exploração da atividade rural, mas da constatação da variação patrimonial a descoberto, essa decorrente de omissão de alugueres, venda de imóvel, além da omissão decorrente de compra de gado.

A aplicação do §2º, do art. 18, da Lei 9250/95 tem como premissa a apuração do resultado da exploração da atividade rural, sem a devida escrituração no livro caixa, o que foge aos contornos da presente lide administrativa, afeta a infração tributária diversa.

Lei 9250/95

Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

Desta forma, resta afastado o pleito recursal.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à matéria preclusa, e, no mérito, por DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO para afastar a qualificadora da multa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

