



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10670.000697/2010-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.779 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2020
Recorrente ESPOLIO IZABEL MACHADO DA FONSECA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei. Não invalida o lançamento a ausência de intimação prévia do contribuinte para prestar esclarecimentos.

FALTA DE TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

De acordo com a jurisprudência dominante do CARF, eventuais omissões ou vícios na emissão do Termo de Início de Ação Fiscal ou Mandado de Procedimento Fiscal não acarretam na automática nulidade do lançamento de ofício promovido, se o contribuinte não demonstrar o prejuízo à realização da sua defesa. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 46 estabelece que 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.

PERDA DA ESPONTANEIDADE. DECRETO N. 70.235/72, ART.7º, §1.

O Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7º, §1º, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Ainda que o contribuinte não tenha sido sujeito passivo da ação fiscal, se envolvido, como é o caso, nas infrações verificadas, ocorre a perda da espontaneidade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

Tributam-se, como rendimentos omitidos da atividade rural, as receitas devidamente comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos que não foram informados nas Declarações de Ajuste Anual.

ATIVIDADE RURAL. RESULTADO. FORMA DE APURAÇÃO.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INCLUSÃO DE DÉBITO EVENTUALMENTE REMANESCENTE EM PARCELAMENTO. PEDIDO DE INCLUSÃO. FALTA DE COMPETÊNCIA DO CARF.

Escapa à competência do CARF, a atribuição de syndicar se o devedor e o débito reúnem todos os requisitos aptos à concessão do parcelamento pretendido.

INCLUSÃO DE EVENTUAL DÉBITO REMANESCENTE EM PARCELAMENTO ESPECIAL. INCOMPETÊNCIA.

O pedido de parcelamento deve ser dirigido diretamente à unidade preparadora da circunscrição fiscal do contribuinte, na medida em que este Colegiado não possui competência para apreciação de tal matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Rayd Santana Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 605 e ss).

Pois bem. Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/16, com ciência do sujeito passivo por via postal em 05/04/2010 (AR folha 164, volume 3), relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física IRPF, exercícios 2007 e 2006, anos-calendário 2005 e 2006, sendo apurados os seguintes valores:

Imposto	146.241,29
Multa de Ofício – 75% (passível de redução)	109.680,96
Juros de Mora – calculados até 02/2010	48.048,21
Total do crédito tributário apurado	303.970,46

Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, de folhas 07/11, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foi efetuado o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), em face da apuração das infrações fiscais abaixo descritas:

1) RENDIMENTO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, cuja infração foi apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 17/30, parte integrante do Auto de Infração.

2) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

Omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, cuja infração foi apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 17/30, parte integrante do Auto de Infração.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 17/31, parte integrante dos autos, a autoridade lançadora descreve pormenorizadamente os fatos apurados, como abaixo se transcreve, resumidamente:

[...]

IV – DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DAS INFRAÇÕES

- FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – ANO-CALENDÁRIO 2005 E 2006.

ESPÓLIO DE IZABEL MACHADO DA FONSECA E SR ANTONIO CLOVES DA FONSECA

RECEITAS OMITIDAS COM ATIVIDADE RURAL

Foram identificados nos extratos das contas correntes do Banco do Brasil, Bradesco e Credígerais movimentadas em nome do Sr Antonio Cloves, recebimentos de valores referentes as vendas de gado, que foram apenas parcialmente informados pelo espólio em sua declaração do ano-calendário 2006. Para o ano-calendário 2005 o Sr Antonio Cloves omitiu os valores das receitas obtidas com a atividade rural em sua declaração e a declaração do espólio só foi apresentada após ter iniciado procedimento de ofício. Tal fato ficou evidenciado nos extratos, nas declarações de imposto de renda, nas diligências realizadas pela fiscalização e sobretudo quando o contribuinte ao apresentar a esta Fiscalização seus livros caixa referentes aos anos-calendário 2005 e 2006 retificando os livros caixa anteriormente apresentados, demonstrou de forma inequívoca ter auferido em sua atividade rural neste período Receitas Brutas em valores superiores aos efetivamente declarados. Tais valores que constam das planilhas, fls. a , referentes aos depósitos bancários não comprovados foram escriturados nos "novos livros caixa", fls. a , apresentados pelo inventariante Sr Antonio Cloves e foram plenamente aceitos por esta fiscalização uma vez que eram valores coincidentes com os valores de créditos constantes dos extratos bancários, cujo histórico inclusive faz remissão ao banco em que foram depositados e a atividade preponderante tanto do espólio quanto do Sr Antonio Cloves é a atividade rural.

Devidamente intimado por esta Fiscalização o contribuinte e inventariante Senhor Antonio Cloves informou em 29.06.2009, fls. , e em 03.08.2009, fls. , que omitiu rendimentos da atividade rural especificamente referentes as vendas de bovinos, tendo

inclusive para fins de sustentação de sua argumentação apresentado as notas fiscais de n.º 004397. e 004103, ambas emitidas pelo Frigorífico Independência S. A no ano-calendário de 2006.

Para fins de tributação no ano-calendário 2005 serão tributadas em nome do espólio cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens comuns tanto urbanos quanto rurais (Atividade Rural) e será tributado em nome do Sr Antonio Cloves da Fonseca cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens comuns, referentes à atividade rural e cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens comuns alugados para pessoas físicas cujos valores foram omitidos na declaração apresentada, uma vez que os cinquenta por cento dos rendimentos referentes aos bens urbanos recebidos de pessoas jurídicas já foram tributados espontaneamente da declaração do Sr. Antonio Cloves. Para o ano calendário 2006 serão tributadas em nome do espólio a totalidade dos rendimentos omitidos que foram obtidos na atividade rural uma vez que a declaração de ajuste anual foi feita em conjunto e a totalidade dos rendimentos produzidos pelos bens comuns de natureza urbana e parte dos rendimentos da atividade rural, já foram tributados nesta declaração apresentada em conjunto.

RECEITAS OMITIDAS COM ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Para o ano-calendário 2005 e 2006 tanto o Sr Antonio Cloves quanto o espólio receberam rendimentos de aluguéis de imóveis alugados para o Senhor Geraldo Soares dos Anjos e para a Sra Elizângela Alves da Silva e não declararam estes valores em suas declarações de imposto de renda.

Apenas na declaração do espólio apresentada sem espontaneidade referente ao Ano-calendário 2005, foram declarados cinquenta por cento dos rendimentos de alugueis recebidos das pessoas físicas referenciadas. Na declaração do Sr Antonio Cloves referente ao ano-calendário 2005 e na declaração do espólio referente ao ano-calendário 2006 tais valores foram omitidos.

Em síntese as declarações tanto do Sr Antonio Cloves da Fonseca quanto do espólio de Izabel Machado da Fonseca foram apresentadas e consideradas da seguinte forma:

CONTRIBUINTE ANTONIO CLOVES DA FONSECA, ANO CALENDÁRIO 2005:

- Declarou 50 % dos rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas;
- Omitiu 50 % dos aluguéis recebidos de pessoas físicas no valor de R\$ 3.640,00, devidamente autuados por esta fiscalização;
- Omitiu 50 % dos rendimentos auferidos na atividade rural, que pela opção de tributar 20 % da receita bruta total importou em R\$ 98.488,57 (50 % do rendimento), cujo valor também foi autuado por esta Fiscalização.

CONTRIBUINTE ESPÓLIO DE IZABEL MACHADO DA FONSECA

ANO-CALENDÁRIO 2005:

Apresentou declaração sem espontaneidade e portanto esta declaração não será considerada, no entanto nela declarou 50 % dos rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas e jurídicas e 100 % dos rendimentos da atividade rural, inclusive incluindo as receitas omitidas e optando pela tributação de 20 % da receita bruta auferida na atividade rural. Os valores declarados referentes aos rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas e jurídicas e 50 % dos rendimentos da atividade rural foram autuados por esta fiscalização com aplicação da multa de ofício.

CONTRIBUINTE ESPÓLIO DE IZABEL MACHADO DA FONSECA EM CONJUNTO COM O SR ANTONIO CLOVES DA FONSECA ANO-CALENDÁRIO 2006:

- Declarou rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas;
- Omitiu os rendimentos de aluguéis recebidos das pessoas físicas Sr Geraldo Soares dos Anjos e Sra Elizangela Alves da Silva, no valor total de R\$ 10.350,00, cujo valor foi autuado por esta fiscalização;

- Declarou 100 % dos proventos de aposentadoria percebidos pelo Sr Antonio Cloves no ano-calendário e ele foi considerado dependente nesta declaração, o que caracteriza que esta declaração foi apresentada em conjunto;
- Declarou parte dos rendimentos auferidos com atividade rural no valor de R\$ 878.922,71 e omitiu outra parte. Declarou despesas de custeio no valor de R\$ 904.795,18. Renunciou a opção de tributar 20 % da receita bruta da atividade rural uma vez que o valor declarado foi apenas o suficiente para nada pagar ao fazer a apuração do resultado seguindo o critério de receitas menos despesas de custeio. No entanto ao ser descoberto por esta fiscalização omitindo receitas, tratou de retificar sem espontaneidade a declaração apresentada para nela inserir as receitas omitidas com a atividade rural que somadas as receitas declaradas totalizaram o valor de R\$ 1.326.217,86.

Diante desta nova situação tentou mudar de critério para fins de tributação tributando apenas 20% da receita bruta por lhe ser mais favorável, mas como a opção do contribuinte de tributar 20 % da receita se dá na entrega de sua declaração de IRPF e ela não foi exercida, o critério usado de apurar o resultado subtraindo da receita bruta as despesas de custeio, foi respeitado pela fiscalização, tendo acatado o valor da receita bruta de R\$ 1.326.217,86 escriturado pelo contribuinte em seu livro caixa retificado, e após deduzidas a totalidade das despesas de custeio que o contribuinte tem direito de deduzir no ano-calendário, no valor de R\$ 904.795,18, chegou-se ao valor tributável de R\$ 421.422,68. Este valor foi devidamente autuado por esta fiscalização.

Observação: Todos os valores acima mencionados estão demonstrados em planilhas anexas e fazem parte integrante deste Termo e do Auto de Infração.

O resultado final da atividade rural apurado em 2005 e 2006 e as demais receitas omitidas foram tributados com aplicação da multa de 75 %, conforme o art. 957 do Regulamento do Imposto de renda aprovado pelo Dec. n.º 3.000 de 1999 que assim determina:

[...]

Os elementos probatórios que basearam o lançamento tributário constam dos respectivos volumes que integram o presente processo digital.

Em 05/05/2010 o sujeito passivo apresentou, por via postal (fl. 185) a impugnação de fls. 166/173, por meio de seu inventariante Antônio Cloves Fonseca, alegando, em síntese, o que segue:

Afirma preliminarmente o defendente que o espólio de Izabel Machado da Fonseca não foi cientificado de quaisquer procedimentos fiscais, tendo somente conhecimento da emissão do MPF MF 0610800/00080/10 na conclusão fiscal com lavratura do AI, “por via reflexa pelo fisco, em procedimentos em fiscalização específicos ao Senhor ANTÔNIO CLOVES DA FONSECA, CPF. xxx, com emissão do MPF acima correlacionado”.

Assim, requer a nulidade do auto de infração por ausência do MPF, destacando, sobre o assunto, o entendimento exarado nas Portarias da Receita Federal do Brasil.

Acresce que no mesmo sentido, “o momento em que se opera a perda da espontaneidade, é necessária a emissão do temo de início de fiscalização ou ato similar, conforme entendimento expresso na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18/2003, da qual transcreve excerto.

Frisa que o auto de infração foi recebido em 04/2010, e as retificações das declarações de 2005 e 2006 processadas e recepcionadas pela RFB desde 06/2009, ou seja, há mais de 09 (nove) meses.

Afirma que “neste intercurso em 27/11/2009 foi efetuado o requerimento de adesão ao parcelamento RFB demais débitos não parcelados anteriormente de que trata o artigo 1º

da Lei 11.941/2009, sendo readquirida a espontaneidade conforme já manifestou o 1º Conselho de Contribuintes em acórdão 73.403 de 09/06/1982”, cuja ementa transcreve.

Ressalta que “com relação ao recolhimento dos encargos em virtude da retificação, foram estes inseridos no parcelamento fiscal acima referido, aguardando a consolidação por parte da RFB desde 30/11/2009”.

Diz que também o STJ no RE 168.868 DJ 1 de 24/04/1998, manifestou sobre a denúncia espontânea em parcelamento, havendo procedimento administrativo em curso, como descreve.

Afirma que outro fato inconteste, é que no caso em tela, a multa aplicada aos herdeiros e ao meeiro a ser levada ao monte do "de cujus", não poderá ultrapassar ao limite de 10%, pois de outra forma, adquiriria o caráter de sansão, ferindo princípios pátrios que a pena não pode ultrapassar ao infrator, chegando a atingir a sua família.

Nesse sentido cita ementa de julgado desta DRJ/JFA.

Assim, considerando que o óbito da Senhora IZABEL MACHADO DA FONSECA, ocorreu em 2005 conforme certidão de óbito em anexo, solicita seja expurgada 65% das multas aplicadas neste ano calendário.

Quanto às receitas omitidas apuradas no levantamento fiscal, traz as seguintes alegações:

a) Rendimentos de aluguéis.

Afirma que os valores inseridos no AI como omissão de rendimentos foram informados na declaração de ajuste anual, inclusive já foram objeto de parcelamento, pelo que solicita a exclusão de tais valores do levantamento fiscal.

Ressalta neste momento a constatação do "erro" verificado pela não inclusão dos rendimentos PF em 2006, no valor de R\$ 10.350,00 (nove mil, quatrocentos e cinquenta reais), elevando o Imposto de Renda em R\$ 2.846,25 (dois mil, oitocentos e quarenta e seis reais e vinte e cinco centavos), conforme a seguir:

Descrição	Retificadora entregue	Com a inclusão da omissão de Rendimentos de PF
Rendimentos Líquidos	R\$ 307.039,07	R\$ 317.389,37
Imposto de Renda	R\$ 78.442,09	R\$ 81.228,34
Complementação		R\$ 2.846,25

b) Rendimentos da atividade rural 2005 e 2006

Afirma que os valores apontados pelo fisco foram informados nas declarações de ajustes do espólio referidas, de forma integral, pois, estes valores representam a administração das várias fazendas e respectivos bovinos que compõem o monte mor a partilhar, inexistindo desta forma tais divergências.

Diz discordar totalmente da "incoerência" descrita pelo fisco, na opção de tributação dos rendimentos das atividades pecuárias somente no espólio e os rendimentos de aluguéis de forma segregada em 50% para o cônjuge sobrevivente.

Afirma que é facultado pela legislação que os rendimentos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome do espólio, de acordo com o artigo 12 parágrafo 3º do Decreto Lei 5.844 de 1943, artigo 45, e Lei 154 de 1948 artigo 1º (citada pelo fisco em seu relatório).

Alega que a tributação pela sua totalidade ou não dos bens comuns, é uma opção do contribuinte, não cabendo um raciocínio lógico tendente a estender a base tributária (analogia), no direito tributário.

c) Arbitramento em 20% resultado rural 2006

Ressalta que o fisco refutou a opção na retificadora da tributação de 20% do resultado, alegando que houve a opção na original de tributação sobre o resultado das atividades.

Afirma que a interpretação está equivocada, pois na original com resultado negativo, não dá margem em hipótese alguma de tributação entre o resultado positivo e 20% da receita total, pois neste caso é inexistente.

A opção se dá ao oferecimento à tributação quando positivo, conforme a legislação que transcreve:

LEI Nº 8.023 DE 12 DE ABRIL DE 1990 DOU DE 13/4/90 Alterada LEI Nº 9.250 DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995 DOU DE 27/12/95

Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base. (grifo nosso).

Diz que o próprio sistema gerador da declaração de ajuste disponibilizado pela RFB, quando o resultado é negativo, não oferece qualquer tipo de opção a ser realizada.

Finalizando a peça impugnatória faz os seguintes pedidos:

- a) Pela inexistência do MPF e das omissões de rendimentos já regularizadas, não tem como prosperar o Auto de Infração, devendo este ser declarado CANCELADO de pleno direito.
- b) Caso entenda ao contrário, que seja reformulado o AI, considerando apenas o imposto complementar de R\$ 2.846,25 referente a omissão em rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas em 2006 na declaração retificadora, acatando as declarações entregues e já processadas dos exercícios 2005 e 2006, inclusive com parcelamento de débitos nos moldes apresentados.

Entendendo de outra forma:

- a) Redução das multas de 75% para 10% de ofício em virtude da transferência do legado, dos herdeiros e sucessores do espólio referente ao ano calendário 2005.
- b) Reconhecimento do direito ao arbitramento da base de cálculo em 20% das receitas auferidas na atividade rural.
- c) Compensação dos pagamentos já efetuados a título de imposto de renda na declaração de espólio originária do ano base 2006 no valor de R\$ 5.500,11 (cinco mil quinhentos reais e onze centavos).
- d) Inclusão na consolidação dos débitos do saldo remanescente, com benefícios tributários previstos no parcelamento RFB demais débitos não parcelados anteriormente de que trata o artigo 1º da Lei 11.941/2009, com adesão aceita e pagamentos rigorosamente em dia.

Para instrução do pleito apresentou os documentos de fls. 175/182.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 605 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006, 2007

MPF. NÃO OCORRÊNCIA DE NULIDADE.

Rejeita-se a arguição de nulidade de lançamento por vício material, seja pelo fato de que de que não ocorreu a alegada ausência do MPF; seja pelo entendimento dominante na jurisprudência administrativa no sentido de que eventuais falhas no MPF não invalidam o lançamento do crédito tributário.

PROCEDIMENTO FISCAL. INÍCIO. EFEITOS DO ATO INICIAL. EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações.

ESPONTANEIDADE. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. DECLARAÇÃO RETIFICADORA.

A declaração de ajuste anual, assim como a declaração retificadora, entregues sob fiscalização não são espontâneas, e os valores de IRPF ali contidos não são reconhecidos como declarados, devendo ser constituídos de ofício.

ADESÃO AO PARCELAMENTO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO.

Revela-se indevida a adesão ao parcelamento, sem a observância dos pertinentes reflexos tributários que a perda do direito ao benefício da espontaneidade ocasionou.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006, 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS PRODUZIDOS PELOS BENS COMUNS. ESPÓLIO.

Havendo dissolução da sociedade conjugal, pela morte de um dos cônjuges, os rendimentos produzidos pelos bens comuns tributam-se na proporção de 50%, nas declarações do espólio e do cônjuge sobrevivente. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome do espólio. Todavia, tendo a declaração do espólio do ano de 2005 sido apresentada após iniciado o procedimento de ofício, não há que se falar em opção pela tributação integral nesta declaração do espólio.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS PRODUZIDOS PELOS BENS COMUNS. ESPÓLIO

Seguindo o cônjuge sobrevivente a opção de tributação de 50% dos rendimentos produzidos pelos bens comuns, deverá tributar todos os rendimentos produzidos pelos bens comuns utilizando-se dessa regra geral de tributação. Assim, deveria tributar não apenas os 50% dos rendimentos produzidos pelos bens urbanos recebidos de pessoas jurídicas, como os 50% dos rendimentos produzidos pelos bens comuns decorrentes da atividade rural.

RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. OPÇÃO DA FORMA DE TRIBUTAÇÃO. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é pelo confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano-calendário. Pode o contribuinte optar, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, pela tributação de 20% da receita bruta do ano-calendário. A opção é exercida quando da entrega da declaração, no anexo da atividade rural, não podendo o sujeito passivo, a qualquer tempo, mormente depois de iniciado o procedimento de ofício, alterar a opção da tributação de tais rendimentos, de acordo com o que lhe for mais favorável.

ESPÓLIO. MULTA DE OFÍCIO.

Para as infrações cometidas pelo próprio espólio, na condição de contribuinte, a multa aplicável é de natureza punitiva, decorrente do lançamento de ofício, no percentual atualmente definido em setenta e cinco por cento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 631 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, no sentido de que:

- (i) As declarações não foram entregues pelo espólio após o procedimento fiscal, pois estas foram entregues em 25/06/2009 e somente em 24/03/2010 que foi cientificado do MPF, devendo ser considerada espontânea;
- (ii) Necessidade de emissão do MPF para regularidade de ação fiscal;
- (iii) Por ser faculdade prevista no art. 12, do Decreto-Lei n.º 5.844/43, deve ser mantido o oferecimento à tributação dos 50% dos rendimentos urbanos, e 100% dos rendimentos rurais na declaração do espólio, em face da concentração das despesas e fluxo de caixa;
- (iv) O fisco deu o tratamento de regime de caixa para o ano base 2006, ante a opção realizada pela declaração do espólio em conjunto com o inventariante. Também na retificadora entregue referente ao ano base 2006, foi dado o mesmo tratamento anterior, ou seja, regime de caixa. Dessa forma, não há controvérsia sobre o tema, mantendo-se inerte a opção incontroversa de ambas as partes, fisco e contribuinte;
- (v) Espera-se, ao final do processo, a inclusão, caso exista, no parcelamento da Lei n.º 11.941/09, o remanescente do débito não declarado.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar.

Preliminarmente, o recorrente sustenta a nulidade do lançamento, por vícios na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, apontando que somente teve conhecimento de sua emissão na conclusão final, com a lavratura do auto de infração, por via reflexa pelo fisco, em procedimentos em fiscalização específicos ao Senhor Antônio Cloves da Fonseca.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Conforme bem pontuado pela decisão de piso, no Termo de Intimação Fiscal n.º 01, lavrado em 17/03/2010 (fl. 160 volume 3), cuja ciência se deu em 24/03/2010 (fl. 162 do volume 3), consta expressamente que a fiscalização no espólio de Izabel Machado da Fonseca teve base no Mandado de Procedimento Fiscal 06.1.08.002010000802 do Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil em Montes Claros/MG. Consta, ainda, no extrato do MPF, determinação expressa para que a fiscalização no espólio de Izabel Machado da Fonseca (IRPF dos períodos de 01/20005 a 12/2006) fosse executada até 13 de julho de 2010. Por seu turno, o auto de infração foi cientificado ao sujeito passivo em 05/04/2010, revelando, assim, a regularidade do procedimento fiscal desenvolvido.

E, ainda que assim não o fosse, eventuais omissões ou incorreções afligindo os citados documentos não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte

provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar a nulidade do crédito tributário.

Ademais, já está sumulado, no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual o lançamento de ofício pode ser realizado, inclusive, sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF n.º 46 - Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não há, pois, que se falar de contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto n.º 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Caberia ao recorrente refutar a acusação fiscal, notadamente os motivos exarados para o presente lançamento tributário, todos bem descritos no Auto de Infração e nos documentos anexos.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelo recorrente.

3. Mérito.

Conforme narrado, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foi efetuado o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), em face da apuração das infrações fiscais abaixo descritas:

1) RENDIMENTO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, cuja infração foi apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 17/30, parte integrante do Auto de Infração.

2) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

Omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, cuja infração foi apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 17/30, parte integrante do Auto de Infração.

O contribuinte, em seu Recurso Voluntário (e-fls. 631 e ss), repisou, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, no sentido de que:

(i) As declarações não foram entregues pelo espólio após o procedimento fiscal, pois estas foram entregues em 25/06/2009 e somente em 24/03/2010 que foi cientificado do MPF, devendo ser considerada espontânea;

(iii) Por ser faculdade prevista no art. 12, do Decreto-Lei nº 5.844/43, deve ser mantido o oferecimento à tributação dos 50% dos rendimentos urbanos, e 100% dos rendimentos rurais na declaração do espólio, em face da concentração das despesas e fluxo de caixa;

(iii) O fisco deu o tratamento de regime de caixa para o ano base 2006, ante a opção realizada pela declaração do espólio em conjunto com o inventariante. Também na retificadora entregue referente ao ano base 2006, foi dado o mesmo tratamento anterior, ou seja, regime de caixa. Dessa forma, não há controvérsia sobre o tema, mantendo-se inerte a opção incontroversa de ambas as partes, fisco e contribuinte;

(iv) Espera-se, ao final do processo, a inclusão, caso exista, no parcelamento da Lei nº 11.941/09, o remanescente do débito não declarado.

Em que pese as alegações do recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

A começar, a alegação do recorrente no sentido de que, apresentou a declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2005, exercício de 2006, bem como a declaração de ajuste anual retificadora do ano-calendário de 2006, exercício de 2007, ou seja, antes do início do procedimento fiscal não procede. Isso porque, os rendimentos omitidos foram declarados apenas em 25/06/2009, ou seja, depois de iniciado o procedimento de fiscalização em 10/03/2009, em nome do Sr. Antônio Cloves, cônjuge sobrevivente.

Após o início da ação fiscal, pois, findou-se o direito à espontaneidade da contribuinte, nos termos do art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

A propósito, o Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7º, § 1º, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. Ainda que o espólio não tenha sido intimado anteriormente da ação fiscal, se envolvido, como é o caso, nas infrações verificadas, ocorre a perda da espontaneidade, eis que já havia sido iniciada a ação fiscal em relação ao Sr. Antônio Cloves, cônjuge sobrevivente.

Entendo, pois, que a situação foi bem analisada pela DRJ, no acórdão recorrido. É de se ver:

[...]

Da alegada espontaneidade do sujeito passivo.

A tese levantada na defesa, de maior importância e relevância na solução do litígio, refere-se à alegada espontaneidade do sujeito passivo na apresentação da declaração de ajuste anual do exercício de 2006, ano-calendário de 2005, e declaração retificadora do exercício 2007, ano-calendário de 2006, e consequente parcelamento da quase totalidade do imposto que está sendo exigido no presente lançamento de ofício, apenas não tendo sido objeto de “pagamento espontâneo”, segundo argumenta o interessado, o imposto complementar de R\$ 2.846,25 referente à omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas em 2006.

Nesse sentido frisa o interessado que o auto de infração foi recebido em 04/2010, e as retificações das declarações de 2005 e 2006 processadas e recepcionadas pela RFB desde 06/2009, ou seja, há mais de 09 (nove) meses.

Afirma, ainda, que nesse espaço de tempo foi efetuado, em 27/11/2009 o requerimento de adesão ao parcelamento de que trata o artigo 1º da Lei 11.941/2009, sendo readquirida a espontaneidade, dada a falta do termo de início da fiscalização ou ato similar.

Para apreciação objetiva do lançamento efetuado e das importantes questões levantadas na peça impugnatória se faz indispensável ter em mente comandos legais relacionados com o direito ao benefício da espontaneidade:

Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966):

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

Art. 7.º. O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II – a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III – começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1.º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2.º. Para os efeitos do disposto no § 1.º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. [grifos não originais]

Examinando a questão dos autos à luz dos normativos transcritos, é mister lembrar que o espólio de Izabel Machado da Fonseca apresentou a declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2005, exercício de 2006, bem como a declaração de ajuste anual retificadora do ano-calendário de 2006, exercício de 2007, em 25/06/2009, ou seja, declarou os rendimentos omitidos apurados na ação fiscal depois de iniciado o procedimento de fiscalização em 10/03/2009, em nome do Sr. Antônio Clóves, cônjuge sobrevivente.

Assim, declarou os rendimentos quando não mais podia usufruir o benefício da espontaneidade. E é importante esclarecer, em face do que dispõe o § 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, que a espontaneidade dos envolvidos na ação fiscal, tanto o espólio de Izabel Machado da Fonseca bem como do Sr. Antônio Clóves não foi readquirida até a data da lavratura dos respectivos autos de infração, conforme se

comprova na análise atenta de todo o Termo de Verificação Fiscal, não havendo, portanto, nenhuma irregularidade na inclusão, no auto de infração, dos rendimentos declarados durante a ação fiscal.

Noto que o Termo de Verificação Fiscal aponta como contribuintes Espólio de Izabel Machado da Fonseca e Antônio Cloves da Fonseca, podendo-se inferir, de plano, a abrangência da ação fiscal. Assim, acertadamente, e não deixando qualquer dúvida quanto à possível alegação de espontaneidade por parte de um dos sujeitos passivos, o que inclusive foi aventado durante o procedimento de fiscalização, a autoridade lançadora minuciosamente relata todo o desenvolvimento dos trabalhos, todas as datas das intimações encaminhadas, bem como as datas das respostas dos fiscalizados, desde o Termo de Início de Ação Fiscal em nome de Antônio Cloves da Fonseca, até a lavratura final dos autos de infração em nome dos dois contribuintes, confirmando, ainda, a documentação juntada ao processo, que não foi readquirida a espontaneidade até a data da lavratura dos indigitados autos de infração.

Nesse sentido destaco a importante consideração da autoridade fiscal no seu Termo de Verificação Fiscal:

Da simples leitura do § 1º do artigo 7º que grifei, depreende-se por óbvio que o espólio da Sra. Izabel Machado da Fonseca não tinha espontaneidade por estar diretamente envolvido nos fatos que ensejaram as receitas omitidas com a atividade rural e com o recebimento de alugueis não declarados.

Portanto as declarações apresentadas durante procedimento de ofício não tem qualquer validade. Cumpre-me ressaltar que tanto o contribuinte Antonio Cloves quanto o seu contador tinham plena consciência de que o espólio também estava sob ação fiscal tanto é que quando em atendimento aos termos de intimação de TVs 02 e 03, o Sr Antonio Cloves tinha sempre o cuidado de assinar as respostas aos termos de intimação informando sempre que estava assinando em seu nome e em nome do espólio de Izabel Machado da Fonseca, fls. ___ e ___.

Nessa perspectiva, qualquer alegação sobre a espontaneidade do sujeito passivo fica prejudicada diante das robustas e consistentes provas juntadas ao processo, confirmando que estava excluída a espontaneidade do autuado, porquanto pessoa envolvida nas infrações verificadas, assim como não foi readquirida a espontaneidade até a data da lavratura do auto de infração ora contestado.

Ainda, em face das declarações de ajuste anual terem sido apresentadas depois de iniciado o procedimento de fiscalização, fato que implicou perda do direito ao benefício da espontaneidade (art. 138 do CTN – Lei nº 5.172, de 25/10/1966), ficou o imposto apurado nas DAA/2006 e DAA/2007 sujeito aos acréscimos de multa de ofício e juros de mora.

Dessa forma, em face das declarações de ajuste anual terem sido apresentadas depois de iniciado o procedimento de fiscalização, fato que implicou perda do direito ao benefício da espontaneidade (art. 138 do CTN – Lei nº 5.172, de 25/10/1966), ficou o imposto apurado nas DAA/2006 e DAA/2007 sujeito aos acréscimos de multa de ofício e juros de mora.

Sobre a alegação no sentido de que, por ser faculdade prevista no art. 12, do Decreto-Lei nº 5.844/43, deveria ser mantido o oferecimento à tributação dos 50% dos rendimentos urbanos, e 100% dos rendimentos rurais na declaração do espólio, também entendo que não merece prosperar.

Embora seja facultado pela legislação, que os rendimentos produzidos pelos bens comuns, sejam tributados, em sua totalidade, em nome do espólio (art. 12, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), a declaração do espólio, do ano-calendário 2005 (exercício 2006), conforme visto, só foi apresentada após o início do procedimento fiscal.

A propósito, o Sr. Antônio Cloves, ao entregar espontaneamente a sua DAA do ano-calendário 2005, seguiu a regra geral para a tributação dos rendimentos produzidos pelos bens comuns, de cinquenta por cento dos rendimentos (art. 9º, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), sendo que essa opção foi respeitada pela autoridade fiscal.

O acórdão recorrido, a meu ver, enfrentou muito bem a questão posta, tendo fundamentado seu entendimento da seguinte forma:

[...] Da análise da legislação transcrita, aplicável nos casos de dissolução da sociedade conjugal, verifica-se que a regra geral, para os rendimentos produzidos pelos bens comuns, é que sejam tributados em cinquenta por cento na declaração do cônjuge sobrevivente. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome do espólio.

Quanto ao ano-calendário de 2005 é mister ressaltar que a declaração do espólio só foi apresentada depois de iniciado o procedimento de ofício, não havendo que se falar, portanto, em opção pela tributação integral na declaração em nome do espólio. O cônjuge sobrevivente, no caso, o Sr. Antônio Cloves, ao entregar espontaneamente a sua DAA do ano-calendário 2005 seguiu a regra geral para a tributação dos rendimentos produzidos pelos bens comuns, de cinquenta por cento dos rendimentos, o que foi respeitado pela autoridade fiscal.

No entanto, conforme constatado nos autos, o Sr. Antônio Cloves apenas tributou os cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens urbanos recebidos de pessoas jurídicas, sendo assim efetuado o lançamento de ofício para tributação dos cinquenta por cento dos rendimentos omitidos produzidos pelos bens comuns decorrentes da atividade rural, o que está em perfeita harmonia com o disposto na legislação tributária.

O Termo de Verificação Fiscal esclarece que no ano-calendário de 2005 foram tributados em nome do espólio de Isabel Machado da Fonseca cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens comuns, tanto urbanos quanto rurais (atividade rural) e foi tributado em nome do Sr. Antônio Cloves da Fonseca cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens comuns, referentes à atividade rural e cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens comuns alugados para pessoas físicas cujos valores foram omitidos na declaração apresentada, uma vez que os cinquenta por cento dos rendimentos referentes aos bens urbanos recebidos de pessoas jurídicas já foram tributados espontaneamente na declaração do Sr. Antônio Cloves.

Para o ano-calendário de 2006 infere-se não haver discordância quanto à autuação, porquanto foram tributados em nome do espólio a totalidade dos rendimentos omitidos que foram obtidos na atividade rural, pois a declaração de ajuste anual foi feita em conjunto e a totalidade dos rendimentos produzidos pelos bens comuns de natureza urbana e parte dos rendimentos da atividade rural, já foram tributados nesta declaração apresentada em conjunto.

Para além do exposto, também não merece amparo a pretensão do recorrente de que os rendimentos da atividade rural sejam tributados no percentual presumido de vinte por cento, sobre a receita bruta, conforme previsão contida no art. 5º da Lei n.º 8.023/90 (art. 71 do RIR/99). Isso porque, a escolha deve ser exercida quando da entrega da DAA, no anexo da atividade rural. E como não houve a espontaneidade na entrega de suas declarações, não é possível alterar a opção anteriormente exercida.

Dessa forma, não pode o sujeito passivo, a qualquer tempo, alterar a opção da tributação dos rendimentos da atividade rural, mormente quando em curso um procedimento fiscal que visa a apurar as omissões de rendimento da referida atividade. Aberto o procedimento fiscal em foco, é definitiva a opção do contribuinte no tocante à opção da tributação dos rendimentos da atividade rural.

Por fim, sobre o pedido de inclusão do débito eventualmente remanescente, em parcelamento especial, escapa à competência do CARF, a atribuição de sindicar se o devedor e o débito reúnem todos os requisitos aptos à concessão do parcelamento pretendido.

Tem-se, pois, que o pedido de parcelamento deve ser dirigido diretamente à unidade preparadora da circunscrição fiscal do contribuinte, na medida em que este Colegiado não possui competência para apreciação de tal matéria.

Dessa forma, entendo que não assiste razão ao recorrente, devendo ser mantida a decisão de piso que, a meu ver, manifestou com proficuidade acerca das questões suscitadas.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite