MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

| | | |
|---|---|---|
| Processo nº. | : | 10850.003402/2003-60 |
| Recurso nº. | : | 142.038 |
| Matéria | : | IRPF - Ex(s): 1999 a 2002 |
| Recorrente | : | SEBASTIÃO TAVARES DA SILVA |
| Recorrida | : | 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II |
| Sessão de | : | 15 de junho de 2005 |
| Acórdão nº. | : | 104-20.732 |

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

INÍCIO DE AÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - PERDA DA ESPONTANEIDADE - O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Assim, estando o contribuinte sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações retificadoras. Mas, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, nem ensejam a nulidade do lançamento de ofício.

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando o procedimento fiscal autorizado pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL - Os valores dos depósitos bancários não justificados, a partir de 1º de janeiro de 1997, serão apurados, mensalmente, à medida que forem creditados em conta bancária e tributados como rendimentos sujeitos à tabela progressiva anual (ajuste anual).

OMISSÃO DE RECEITAS - RENDA ATIVIDADE RURAL - BASE DE CÁLCULO - Face à específica legislação atinente à atividade, respeitada a opção do contribuinte, a base de cálculo do imposto apurável em eventual omissão de receita da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-base.

Processo nº. : 10850.003402/2003-60
Acórdão nº. : 104-20.732

LEI Nº. 10.684/2003 (PAES - REFIS II) - PARCELAMENTO DE DÉBITOS CONFESSADOS RELATIVO A PERÍODOS DE APURAÇÃO OBJETO DE AÇÃO FISCAL NÃO CONCLUÍDOS DURANTE A VIGÊNCIA DA LEI - DÉBITOS CONFESSADOS DURANTE O PRAZO DA VIGÊNCIA DA LEI E ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - O Programa Especial de Parcelamento – PAES, instituído pela Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica. Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi realizada dentro do prazo da vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração, é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que este se refira a mesma matéria constante do lançamento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES EM EXTRATOS BANCÁRIOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

CONTRIBUINTE COM ÚNICA FONTE DE RENDIMENTOS - ATIVIDADE RURAL - COMPROVAÇÃO DA RECEITA - Pelas suas peculiaridades, os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, devendo, a princípio, ser comprovados por nota fiscal de produtor. Entretanto, se o contribuinte somente declara rendimentos provenientes da atividade rural e 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, sendo que nestes casos o valor a ser tributado deverá se limitar a vinte por cento da omissão apurada.

PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - MULTA DE OFÍCIO - Cabível a aplicação de multa de ofício para aqueles débitos de tributos constantes de declarações retificadoras de IRPF, estas apresentadas após o início da ação fiscal e não incluídas em programas especiais de parcelamento (PAES).

Processo nº. : 10850.003402/2003-60
Acórdão nº. : 104-20.732

TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Tendo o contribuinte apresentado declaração de rendimentos inexata, válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, uma vez que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável.

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEBASTIÃO TAVARES DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e de decadência. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: I - excluir da base de cálculo da exigência a parte relativa à omissão de rendimentos da atividade rural (item 001 do Auto de Infração); e II - reduzir a base de cálculo da exigência referente aos depósitos bancários para R$ 626.957,88, R$ 374.566,71, R$ 590.087,85 e R$ 1.098.932,65, nos anos-calendário de 1998 a 2001, respectivamente (item 002 do Auto de Infração). Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo, que apenas excluíam da base de cálculo a parte relativa à omissão de rendimentos da atividade rural (item 001 do Auto de Infração), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 10850.003402/2003-60
Acórdão nº. : 104-20.732

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO DE CASTRO (suplente convocado), MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Processo nº. : 10850.003402/2003-60
Acórdão nº. : 104-20.732

Recurso nº. : 142.038
Recorrente : SEBASTIÃO TAVARES DA SILVA

# RELATÓRIO

SEBASTIÃO TAVARES DA SILVA, contribuinte inscrito no CPF sob o n.º 011.833.628-20, residente e domiciliado na cidade de São José do Rio Preto, Estado de São Paulo, à Rua Candido Carneiro, nº 266, Bairro Vila Bom Jesus, jurisdicionado a DRF em São José do Rio Preto - SP, inconformado com a decisão de primeira Instância de fls. 5156/5176, prolatada pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 5185/5256.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 11/11/03, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 4641/4650, com ciência pessoal em 04/12/03, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 9.643.557,56 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para a omissão de rendimentos da atividade rural e de 75% para a omissão de rendimentos apurados com base em depósitos bancários e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativos aos exercícios de 1999 a 2002, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1998 a 2001.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde se constatou as seguintes irregularidades:

**1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL**: Omissão de rendimentos provenientes da atividade rural referente à não contabilização de notas fiscais de entrada e notas fiscais do produtor, conforme demonstrado no Termo de Constatação Fiscal, anexo e parte integrante do presente auto de infração. Infração capitulada nos artigos 1º a 22 da Lei nº 8.023, de 1990; artigos 9º e 17, da Lei nº 9.250, de 1995; artigo 59 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

**2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA**: Omissão de rendimentos, caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidas em instituição financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme demonstrado no Termo de Constatação Fiscal, anexo e parte integrante do presente auto de infração. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997; artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997; artigo 1º da lei nº 9.887, de 1999 e artigo 58 da lei nº 10.637 de 2002.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Conclusão Fiscal de fls. 4627/4639, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o procedimento fiscal originou-se a partir da diligência efetuada, na qual, foi intimado a esclarecer a discrepância existente entre os valores declarados em suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física referente aos anos-calendário de 1998 a 2001, e a movimentação financeira obtida a partir dos dados da CPMF, apresentada pelas instituições financeiras – total de R$ 84.516.647,07 (fls. 05/07);

- que afirma que foi estabelecido entre o contribuinte e a sua prole, Srs. Luiz Carlos Tavares, Sebastião Gilberto Tavares e José Roberto Tavares, um condomínio para exploração rural, com a participação de 10% para o Sr. Sebastião T. da Silva e de 30% para cada filho;

- que em relação à movimentação financeira, alegou que "a movimentação bancária em nome de Sebastião Tavares da Silva e outros, cujo CPF principal é do intimado englobam, na verdade, a movimentação bancária relativa aos quatro membros do condomínio e não exclusivamente do intimado.";

- que o Contrato Particular de Participação em Parceria Rural – "Empresa 272", foi registrado no dia 05/01/99, sob o nº 266.647 – fl. 38-verso, portanto, preenche os requisitos exigidos pela legislação do imposto de renda para efeitos de tributação, ou seja, será admitido o condomínio entre os participantes, com a apuração dos rendimentos na exata proporção estabelecida pelo contrato particular;

- que de acordo com o Contrato Particular de Parceria Rural – "Empresa 4544) consta que existia outra parceria estabelecida entre os Srs. Sebastião Gilberto Tavares (50%) e Luiz Carlos Tavares (50%), entretanto, o referido contrato não foi registrado no cartório de títulos e documentos, portanto, não preenche os requisitos exigidos pelos dispositivos legais;

- que não bastasse à falta de registro, os condôminos da empresa "272" (Parceria rural documentalmente comprovada), em resposta ao termo de intimação fiscal informaram que toda a movimentação financeira da suposta parceria (empresa "268") era realizada nas contas-correntes da empresa "272", sendo praticamente impossível individualizar, por parceria, os depósitos efetuados nestas contas (fls. 2532);

- que isto posto, considerando que o contribuinte não comprovou a parceria rural (empresa "268"); considerando que toda movimentação financeira da suposta parceria rural (empresa 268) era realizada nas constas correntes da empresa "272" e o próprio contribuinte informou ser impossível individualizar por parceria; considerando que praticamente todas as notas fiscais de produtor foram emitidas através da parceria "272"; considerando que o contribuinte comprovou a parceria rural – "Empresa 272", toda movimentação da atividade rural dos condôminos será considerada para efeitos de tributação no Imposto de Renda Pessoa Física, nos percentuais estabelecidos no Contrato de Parceria Rural – "Empresa 272";

- que com objetivo de verificar se havia alguma NFP e/ou NFE não contabilizada nos lançamentos contábeis do livro razão (fls. 1710/1812), digitamos todas as NFP/NFE entregues e/ou retidas e efetuamos o cruzamento entre estas notas e as notas fiscais contabilizadas no livro razão. O resultado deste cruzamento demonstrou que não foram contabilizadas diversas notas fiscais, bem como, estas notas fiscais não foram declaradas pelos condôminos como receita bruta da atividade rural;

- que conforme planilha de fls. 4561/4569, verificamos que há 278 notas fiscais do produtor não contabilizadas, totalizando a receita omitida de R$ 5.429.744,24. O mesmo procedimento utilizou os condôminos em relação às notas fiscais de entrada, ou seja, não foram contabilizadas 95 notas fiscais de entrada, totalizando a omissão de receitas da atividade rural de R$ 4.770.788,55 (planilha de fls. 4558/4560);

- que, quanto aos depósitos bancários, todas as receitas da atividade rural dos condôminos será considerada para efeitos de tributação no Imposto de Renda Pessoa Física, nos percentuais estabelecidos no Contrato de Parceria Rural – "Empresa 272". Portanto, o montante da receita da atividade rural de cada condômino, ora apurada, será considerada para justificar a origem dos recursos dos depósitos bancários do contribuinte;

- que quanto aos depósitos em contas-correntes conjuntas, cuja origem dos recursos não foram comprovados, o valor da receita será imputado a cada titular mediante a divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares (de acordo com o art. 58 da Lei nº 10.637/02, que deu nova redação ao art. 42 da Lei nº 9.430/96). Ou seja, quando a conta-corrente possuir 4 titulares, será imputado o percentual de 25% para cada contribuinte;

- que no tocante aos depósitos em contas-correntes individuais, cuja origem dos recursos não foram comprovados, serão considerados omissão de receita do titular da conta corrente em que se apurou a omissão;

- que nas respostas dos condôminos protocolizadas em 11/07/03 (fls. 2767/3212), são apresentados diversos documentos, onde tentam justificar a origem dos créditos bancários. Ressalta-se, que a grande maioria dos comprovantes apresentados, apesar de ser composta por cheques nominais aos condôminos, não estão vinculadas a nenhuma Nota Fiscal de Produtor e/ou Nota Fiscal de Entrada;

- que considerando que a atividade rural goza de uma tributação privilegiada, somente serão consideradas como comprovadas as receitas da atividade rural acompanhada de nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada ou nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor. Portanto, os cheques apresentados não serão considerados documentos hábeis e idôneos para comprovar a receita da atividade rural dos condôminos;

- que partindo da relação dos depósitos bancários de fls. 3265/3211, e, após a conciliação dos depósitos bancários efetuada pela fiscalização, onde foram expurgadas todas as transferências bancárias comprovadas, inclusive as transferências das contas-

correntes conjuntas para as contas-correntes individuais e vice-versa (fls. 4551), bem como os cheques devolvidos, os empréstimos, as reduções de saldo devedor, obtivemos a relação dos depósitos bancários conciliados;

- que considerando que todas as receitas declaradas da atividade rural (conforme DIRPF de fls. 12/33) e as receitas omitidas da atividade rural (planilhas de fls. 4558/4569), serão consideradas como origem de recursos para justificar os depósitos efetuados;

- que considerando que o contribuinte não comprovou a origem dos recursos que foram utilizados para efetuar os depósitos relacionados na planilha de fls. 4572/4595, os valores abaixo serão considerados como omissão de receitas e rendimentos de acordo com o artigo 42 da Lei nº 9.430/96;

- que conforme demonstrado, neste termo, os condôminos não contabilizaram 278 Notas Fiscais de Produtor (omissão de receitas da atividade rural de R$ 5.429.744,24). Também não contabilizaram as receitas referentes a 95 notas fiscais de entrada (omissão de receitas da atividade rural de R$ 4.770.788,55);

- que não bastasse o vulto da omissão apurada (mais de R$ 10.000.000,00), verificou-se que a prática de não contabilizar as notas fiscais emitidas, bem como de não contabilizar as notas fiscais de entrada (venda sem nota fiscal de produtor) se deu ao longo de todo o prazo fiscalizado, ou seja, de 1998 a 2001;

- que pelas razões acima expostas, fica configurada intenção dolosa na conduta adotada pelos condôminos, com o propósito específico de retardar o conhecimento das infrações ocorridas, ocultando rendimentos da atividade rural auferidos e não declarados, sendo legítima, portanto, a aplicação da multa qualificada de 150%.

Em sua peça impugnatória de fls. 4659/4684, instruída pelos documentos de fls. 4686/5153, apresentada, tempestivamente, em 30/12/03, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que por não ter o fisco entregue cópias do processo citado, bem como planilhas não restava ao impugnante senão requer cópia do mesmo na íntegra, pelo menos quanto a Sebastião Tavares da Silva, já que ao que parece, na maior parte composto de elementos comuns aos demais envolvidos;

- que eis que requeridas às cópias em 19/12/03, já na ocasião informara o fisco, que eles só poderiam ser entregues no dia 29/12/03, isto em se tratando tão só de um processo, pois se abrangesse os quatro, só após o início do ano haveria atendimento;

- que assim, considerando que a intimação do impugnante, quando ao lançamento, se deu em 03/12/03, resta evidente que o prazo para impugnação ficaria resumido a dois dias úteis, quando muito, se, ainda, as cópias tivessem siso entregues na manhã do dia prometido, o que não aconteceu;

- que, portanto, desde já fica consignado que só após a entrega de cópia integral do processo administrativo, poderá o impugnante completar a sua defesa, a qual se encontra em sua inteireza nesta oportunidade, apresentada de forma parcial para os efeitos de cumprimento de prazo e exercício de direito, ainda que não pleno;

- que emerge dos autos que o procedimento fiscal se desenvolveu em desacordo com o estabelecido na Portaria SRF nº 3007/2001, com as conseqüências que lhe são inerentes;

- que o pretendido como omissão de receita por falta de registros de notas fiscais emitidas e entregues ao fisco, mesmo que durante, mas antes do término da ação fiscal, foi objeto de reconhecimento de erro quanto ao inicialmente declarado, confissão e parcelamento, com alterações das declarações de rendimentos comunicadas ao fisco. Não obstante, foi totalmente ignorado o fato. É certo que durante a ação fiscal houve manifestação de inconformismo do senhor Auditor Fiscal da Receita Federal com o teor da Lei nº 10.864, de 2003, que classificou de "injusta". A ação do impugnante decorreu da falta de conclusão do fisco de seu trabalho, de nada tendo ainda adiantado a notícia dada ao mesmo da intenção daquele de se beneficiar do estabelecido na referida lei, a qual tinha prazo fatal para registrar a opção. Veja que a ação fiscal iniciada em 10/02 só teve o seu término em 12/03;

- que nem se diga que por estar sob fiscalização o impugnante não poderia se utilizar o benefício da Lei. Ora, se não tinha contra si ainda lançamento de ofício, enquanto que aqueles que assim se apresentavam podiam da lei socorrer-se, resta óbvio não poder haver óbice para tal recurso àqueles que sequer ainda haviam sido lançados;

- que o impugnante e seus filhos são pecuarista e produtores rurais. As inúmeras áreas rurais apontadas em suas declarações de rendimentos não deixam dúvidas. Assim devem ser tomados os negócios pelos mesmos nos anos fiscalizados: 1998 a 2001;

- que reclama o fisco da falta de sintonia entre os cheques depositados e as notas fiscais emitidas e o seu relacionamento com a atividade rural. A reclamação embora inicialmente tenha aparência de estar embasada em um raciocínio lógico, parte de premissa falsa;

- que todos aqueles que negociam com gado sabem das dificuldades dos produtores rurais no seu dia. Afirma o fisco que os documentos que poderiam ser aceitos são os próprios do fisco Estadual. Já de início se põe uma realidade. É de todos sabido que cada Estado da Federação estabelece uma legislação específica para o comércio pecuarista. Em São Paulo o produtor rural inscrito emite as suas próprias notas fiscais porque possui talões das mesmas. Já em diversos outros estados, caso do Mato Grosso, as notas fiscais são emitidas pelo Fisco, no Posto Fiscal Estadual de Jurisdição. O produtor rural não possui talões. É sabido ainda que a venda de gado bovino está sujeito a um valor de pauta fiscal, e assim, muitas e muitas vezes as suas vendas se dão por valor até menor do que os apontados nas notas fiscais;

- que é sabido ainda pelo homem médio, que o comércio de gado não tem o trâmite de venda e compra de aparelhos de televisão, por exemplo. Aquele se dá, como já dito anteriormente nas Fazendas, em Leilões, por intermédio de Corretores, por telefone direto com os frigoríficos. Os pagamentos, em regra jamais se dão à vista. Os prazos de 20 a 30 dias. Por outro lado os frigoríficos, que vendem o produto em retalho, repassam cheques de seus clientes em pagamento ao produtor rural. Esta é a realidade, não se constitui em desculpa ou conversa "fiada". O Auditor Fiscal autor do feito sabe disso, embora tenha durante todo o processado, buscado, ao que parece, agravar a situação do impugnante;

- que se tudo pudesse ser ignorado, com as retificações das declarações de IR, a questão depósitos bancários se encontra sanada, pois as atividades agrícolas e pecuária desenvolvidas dão embasamento aos mesmos. Contudo, as decisões apontadas afastariam ainda a pretensão, mesmo que não tivesse havido alterações;

- que como consta dos autos ainda, verifica-se que quanto à questão depósitos bancários a exigência, acontecida em 12/03, envolveu operações de janeiro a

novembro de 1998, períodos mensais, estes alcançados pela decadência, pelo que, mesmo que possível fosse sobreviver à pretensão fazendária, os valores, pela perda do direito de lançar, não subsistiriam;

- que outro ponto que demonstra a fúria arrecadatória diz respeito à multa agravada. Afirma o fisco que a circunstância de ter o impugnante deixado de escriturar notas fiscais de produtor durante o período de 1998 a 2001, e ainda de entradas, no montante de 278 e 95, justificada se apresentava à aplicação da multa de 150%, isto porque tal significava o montante de mais de R$ 10.000.000,00;

- que a pretensão, mais uma vez se mostra equivocada. Se notas fiscais existiam, se elas forame entregues ao fisco, resta evidente que o que resultou omitido decorreu de erro a falta quanto à declaração de rendimentos, que nem de longe pode ser ato doloso. O impugnante jamais teve a intenção dolosa ou pretendeu sonegar valores à tributação. O que aconteceu foi que notas fiscais emitidas nos Postos Fiscais de Estados, muitas vezes permaneciam com empregados em cada fazenda. O impugnante não se encontrava presente em cada região por ocasião das operações. Ocorreu, reconhece, descontrole documental, nunca sonegação com intuito deliberado de lesar o fisco;

- que quanto à utilização da SELIC, ainda que algo fosse devido – o que se admite apenas e tão somente para argumentar e, "ad cautelam", em razão do princípio da eventualidade – restaria ilegítimo o valor ao final reclamado, na exata medida em que inconcebível a utilização de tal "indexador", criado e utilizado para a remuneração de títulos privados, na atualização de relações de direito público – tributos federais.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo –

SP, decide indeferir a impugnação em manter na íntegra o lançamento do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o impugnante alega já ter ocorrido à decadência do direito do fisco de lançar o imposto de renda relativo ao período de janeiro a novembro de 1998;

- que se conclui, portanto, pela existência de prazo único para a decadência, seja qual for à modalidade de lançamento, correspondendo àquele previsto no art. 173, I, do CTN;

- que isso posto, e passando ao caso concreto sob exame, tem-se que o lançamento se reporta ao ano-calendário 1998, assim o início do prazo decadencial, segundo a regra contida no artigo 173, I, do CTN é 1º de janeiro de 2000, o que acarreta o término em 31 de dezembro de 2004. Como o contribuinte tomou ciência do auto de infração em 04/12/03, não há que se falar em decadência;

- que o impugnante argumenta que teve seu direito de defesa cerceado, pois, solicitou cópia do inteiro teor do processo em 19/12/03, mas só a obteve em 29/12/03, faltando apenas 2 dias para o término do prazo de impugnação. Alega que somente após a entrega de cópia de todo processo pode ser iniciada a contagem do prazo de 30 dias;

- que pela impugnação apresentada, vê-se que os fatos alegados pelo contribuinte, como cerceadores de seu direito de defesa, não lhe foram obstáculos, haja vista o pleno conhecimento do impugnante acerca de todos os elementos que fundamentaram o lançamento;

- que importa, ainda, destacar que, em 04/12/03, data da ciência do auto de infração, o representante legal do contribuinte teve amplo e irrestrito acesso a todas as

folhas do auto de infração e seus anexos, tendo recebido, nesta ocasião, cópias de todas elas (fls. 4040). Saliente-se, por oportuno, que os demonstrativos anexos ao auto de infração e o próprio lançamento em si tratam de dados relativos a documentos apresentados pelo próprio contribuinte no decorrer do procedimento fiscal;

- que ainda como cerceador de seu direito à ampla defesa o impugnante alega que as informações no preâmbulo do Termo de Conclusão Fiscal não reflete a realidade e de forma genérica afirma que "emerge dos autos" que o procedimento fiscal em tela não observou as regras da Portaria 3.00/2001;

- que quanto à primeira questão, o fato de na intimação inicial de fl. 05/06 constar indagações outras diferentes da especificada no Termo como objetivo da ação fiscal não prejudica o lançamento e nem tampouco a defesa do contribuinte. No Termo de Conclusão Fiscal é despiciendo relatar fatos que não foram levados em conta no lançamento. O objetivo do Termo de Conclusão é explicar de maneira mais elucidativa os fundamentos fáticos do lançamento que resumidamente fizeram parte do auto de infração. Aqueles fatos que, embora tenham sido questionados e investigados pelo auditor fiscal não foram identificados como infração, não devem ser relatados no Termo, haja vista que poderia,inclusive, dificultar a identificação pelo contribuinte das infrações contra ele impostas, caracterizando, até, o cerceamento de sua defesa;

- que de maneira genérica é que o impugnante se reporta à Portaria nº 3007/2001. Afirma que "emerge dos autos" a não observância aos preceitos da citada portaria sem destacar quais seriam estes desacordos cometidos no decorrer da ação fiscal;

- que o julgador administrativo deve se pronunciar apenas sobre os pontos litigiosos e a contestação genérica, como a apresentada, não permite fixar tais pontos. É por expressa disposição do decreto nº 70.235/72 que na impugnação do lançamento o

contribuinte deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, assim cabe ao contribuinte indicar quais são estes fatos que emergem dos autos e não genericamente fazer esta alegação;

- que quanto ao lançamento relativo a omissão de rendimentos da atividade rural, o auditor fiscal detectou ter havido a não contabilização no livro razão de 278 notas fiscais do produtor e de 95 notas de entrada pelo contribuinte. Para chegar a tal conclusão, a autoridade administrativa digitou todas as notas fiscais do produtor e todas as notas fiscais de entrada apresentadas pelo contribuinte e efetuou o cruzamento com todas as contabilizadas no livro razão;

- que o contribuinte afirma ter apresentado durante o procedimento fiscal declarações de ajuste retificadoras de forma a contemplar os valores omitidos e de ter ingressado no PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 2003;

- que não é permitido ao contribuinte apresentar declaração retificadora em relação àqueles exercícios sobre os quais já se encontra em procedimento fiscal, cabendo, unicamente, a retificação de eventual lançamento de ofício por meio de posterior impugnação;

- que assim, não há como o contribuinte contrapor ao lançamento de ofício declaração retificadora apresentada no decorrer da ação fiscal. As alegações do impugnante de que não valem os cálculos fixados pelo fisco pelo fato de já ter entregue retificadoras em que reconhece os erros são genéricas e não indicam quais os cálculos feitos pelo auditor estão errados;

- que estes documentos, aos quais se refere o impugnante, foram juntados com a impugnação e estão às fls. 4685/5153. Trata-se de cópias de notas fiscais de entrada,

cópias de notas fiscais do produtor, cópias de livros razão, balancetes de verificação, cópias de termos de intimação e planilhas elaboradas pelo auditor fiscal no decorrer da ação fiscal e no momento da lavratura do auto de infração. Todos eles já foram examinados pela autoridade fiscal e a maioria já tinha sido juntado ao processo;

- que quanto ao fato de não lhe ter sido permitido beneficiar-se do parcelamento instituído pela Lei nº 10.684, de 2003, não há nada presente nos autos que demonstre ter sido vedado seu ingresso. Além do que a matéria em litígio neste processo é o lançamento por omissão de rendimentos da atividade rural e de depósitos bancários e não a possibilidade de parcelamento do crédito tributário já reconhecido pelo impugnante;

- que quanto ao contrato de parceria sem registro em cartório, a autoridade lançadora não o considera eficaz para efeitos de tributação do imposto de renda, fundamenta a sua decisão com base no artigo 21 do Código Civil que exige registro público para que o instrumento particular opere efeitos a terceiros. Por sua vez, o impugnante contesta esta exigência por entendê-la sem base legal;

- que entendo que não se pode exigir dos contribuintes a transcrição do contrato de parceria no registro de títulos e documentos, para que este possa ter eficácia probatória junto ao fisco, além de que não vislumbro fundamentação legal para esta exigência;

- que, entretanto, apesar de não haver esta exigência legal de registro público para o contrato de parceria, a transcrição é um forte elemento de convicção para a prova de sua existência;

- que o contrato de parceria em questão relativo a "Empresa 268" (fls. 4542/4544) não traz nenhum elemento que possa confirmar a sua veracidade. Ouso, ainda,

a dizer, embora não tenha competência para este tipo de exame, que algumas assinaturas deste contrato chocam-se frontalmente com as mesmas pessoas do contrato de fls. 36/38, este último transcrito no registro público e com todas as firmas reconhecidas;

- que independentemente da existência ou não do contrato formalizado, os fatos mostram que esta parceria realmente não existiu, haja vista que a movimentação financeira era feita somente na conta da empresa "272" e, sendo praticamente impossível individualizar, por parceria, os depósitos nessas contas. Em outras palavras, como não há meios de se identificar os créditos e débitos relativos a cada parceria e como a movimentação foi realizada nas contas da empresa 272, formalmente instituída, toda a movimentação a esta última pertence. Assim, a parceria que existia de fato era a empresa 272, estando correto o lançamento em questão;

- que o lançamento com base em depósitos ou créditos bancários tem como fundamento legal o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Trata-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos contra o contribuinte titular da conta que não lograr comprovar a origem destes créditos;

- que a partir da entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, estabeleceu-se uma presunção de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento;

- que a presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de ilidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. No entanto, no caso em tela, o contribuinte não logrou comprovar a origem dos diversos depósitos efetuados em conta

corrente de sua titularidade, cabendo a autoridade administrativa, então, por força do princípio da legalidade, não só o poder, mas também o dever de efetuar o lançamento decorrente;

- que se entende por comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a apresentação pelo contribuinte de documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação biunívoca entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, coincidências de data e valor, não cabendo a comprovação feita de forma genérica com indicação de um montante em um determinado documento a comprovar vários créditos. É de ser ver, como já analisado acima, que o ônus desta prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas;

- que o impugnante afirma que a totalidade dos depósitos efetuados em conta tem como origem as atividades agrárias; no entanto, não indica para cada crédito qual o seu comprovante de origem como nota fiscal de entrada ou nota fiscal do produtor. Por sua vez, a autoridade fiscal já considerou no lançamento, mesmo o contribuinte não tendo indicado um a um quais os comprovantes de origem para cada crédito, mas levando em conta a atividade agrícola desenvolvida pelo contribuinte, o valor relativo a todas as notas fiscais apresentadas na fiscalização, assim como, também, o valor informado na DIRPF;

- que assim, todos os valores comprovadamente originados da atividade rural, já foram considerados e deduzidos da totalidade dos créditos efetuados em conta, mesmo não tendo sido demonstrado o vinculo direto em relação a valores a datas entre as notas e os depósitos;

- que as provas documentais coletadas pelo auditor fiscal durante o procedimento fiscal não deixam margens a dúvidas de que tal "descontrole documental" alegado pelo impugnante não se coaduna com a contabilização de cada venda operada. Ainda mais levando em consideração que tal controle era efetuado com a ajuda de programa de computador específico para aquela atividade;

- que assim, ante a presença de tais provas entendo perfeitamente evidenciados os elementos que configuram o intuito de fraude do contribuinte, fato que permite e obriga o lançamento da multa qualificada prevista pela norma tributária em exame;

- que a aplicação da taxa Selic tem plena previsão legal, fato que confirma a sua correta utilização pela autoridade fiscal no cálculo dos juros moratórios.

A decisão da Terceira Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP, está consubstanciado nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: PRELIMINAR – EXAME DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS – Não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade ou constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do Poder Judiciário.

DECADÊNCIA - O prazo para o Fisco efetuar o lançamento do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas é de 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – PRAZOS PARA IMPUGNAÇÃO – O prazo para apresentação da impugnação é de trinta dias (30) a contar da data em que for feita a intimação da exigência. Este prazo não é alterado por eventual solicitação do contribuinte de cópias dos autos do processo.

IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA – ÔNUS DO CONTRIBUINTE – Por expressa disposição do decreto nº 70.235/72, na impugnação do lançamento o contribuinte deve apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO – PROCEDIMENTO FISCAL – Não é permitido ao contribuinte apresentar declaração retificadora em relação àqueles exercícios sobre os quais já se encontra em procedimento fiscal, cabendo, unicamente, a retificação de eventual lançamento de ofício por meio de posterior impugnação específica.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei nº 9.430 de 1996, considerando-se rendimentos omitidos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, os depósitos junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não logra comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

MULTA QUALIFICADA – Aplicável à multa de ofício qualificada uma vez comprovadamente configuradas as circunstâncias previstas no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

TAXA SELIC – São devidos os juros de mora calculados com base na taxa SELIC na forma da legislação vigente. Eventual inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da norma legal deve ser apreciada pelo Poder Judiciário.

Lançamento Procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 13/07/04, conforme Termo constante às fls. 5177/5180, o recorrente interpôs, tempestivamente (10/08/04), o recurso voluntário de fls. 5185/5256, instruído pelos documentos de fls. 5257/5295, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos

mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que analisando as razões de impugnação, comparando-as com os fundamentos do julgado sob ataque, aflora, emerge, torna-se evidente que de duas uma: não leram os julgadores da Turma com o devido cuidado aquela, ou se leram não a entenderam;

- que não mais existem dúvidas de que o IRPF é tributo sujeito ao lançamento sob a modalidade de homologação previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, conseqüentemente, para os fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 1998, o lançamento deveria ter sido efetuado até o dia 30 de novembro de 2003. Esse entendimento está pacificado nesse Conselho de Contribuintes, consubstanciado, entre muitos, no julgamento realizado em 09 de junho de 2003 através do Acórdão nº CSRF/01-04.530 (o acórdão trata de ganho de capital);

- que com relação à Lei nº 10.684, de 2003, também não conseguiu compreender o julgado a extensão de seus efeitos, ou se entendeu não quis reconhecê-los, já que a referida lei teve o condão de propiciar, àqueles que estivessem em falta para com o Fisco, a possibilidade de se autodenunciarem, sujeitando-se, a partir de então, tão só ao imposto e à mora reduzida;

- que alegou o julgador que em razão dos termos da defesa, esta não tinha demonstrado qualquer prejuízo sofrido pelo sujeito passivo, pois devidamente enfrentadas as acusações. Depois, quanto à obediência ao preceituado na Portaria SRF 3007/01, por não ter o recorrente declinado onde precisamente havia ela sido violada, o direito não o protegia;

- que a justificativa do julgador tem aparente coerência. Contudo, a aparência é falsa. É que como demonstrado, foi em 23/10/02, que o fisco deu início à fiscalização. O MPF-F expedido o foi para início em 21/01/03 e término em 21/05/03. O recorrente tão só foi intimado deste. Após, mesmo tendo se arrastado o trabalho fiscal por mais 11 (onze) meses, nunca, jamais, em tempo algum teve ciência o recorrente de eventuais prorrogações;

- que conforme se depreende da leitura do auto de infração impugnado, especialmente do "Demonstrativo de Apuração", os imaginados depósitos bancários de origens não comprovadas foram identificados mês a mês e somados ao final de cada ano-calendário;

- que não foi autorizada à tributação anual ou na declaração dos depósitos bancários de pessoas físicas. Pelo contrário, está expressamente consignado no artigo 42, § 4º, que a tributação dos depósitos de pessoas físicas será mensal, sendo determinado segundo os percentuais e parcelas a deduzir da tabela progressiva mensal;

- que, quanto à omissão de rendimentos da atividade rural, deve o crédito tributário relativo à omissão de receitas por notas de produtor não contabilizadas, ser declarado "extinto", em razão da moratória promovida pelo recorrente nos termos da Lei nº 10.684/2003 – parcelamento especial;

- que, quanto às notas fiscais não contabilizadas, tem-se que notas fiscais de entradas significam custos e, portanto, o resultado tributável é igual a "0" e em se tratando de Atividade Rural, é irrelevante a argumentação de que a falta de escrituração de notas de entradas revelariam omissão de receitas anteriores, isto pelos seguintes motivos: (1) a tributação é anual e, desta forma, receita e despesas se anulam e (2) caso se considere que a falta de escrituração das notas de entrada indicariam receita de exercício

anterior, só podemos concluir que a data do fato gerador é diversa daquela indicada na autuação;

- que no caso dos autos está se tratando de omissão de rendimentos, sendo certo que a presunção é de que os rendimentos do agricultor venham da agricultura, da mesma forma que os de médicos venham do exercício da medicina. Entender de forma contrária faz ônus da prova recair em quem acusa;

- que, desta feita, não havendo dúvida alguma de que os rendimentos do recorrente são da atividade rural, independentemente de eventual omissão de receitas a esse título haver sido detectada por meio de depósitos bancários, a tributação correspondente deveria, ainda que válido fosse o critério, ser levada a efeito nos termos da Lei nº 8.023/90, que é especial e específica para a atividade;

- que sendo assim, a base de cálculo não pode ultrapassar 20% da omissão segundo comando expresso no art. 5º da Lei nº 8.023, de 1990;

- que além de outros recursos e rendimentos comprovados e tributados, também não foram deduzidos da base de cálculo as disponibilidades existentes em 31 de dezembro de cada exercício, constantes das respectivas declarações de rendimentos, nem mesmo aqueles objeto do parcelamento especial;

- que o recorrente em sua impugnação, como já apontado demonstrou o resultado da correção dos valores declarados e parcelados por força da lei tantas vezes já citada;

- que não existe impedimento algum em considerar que a omissão de rendimentos detectada e tributada em um mês seja suficiente para justificar a omissão presumida de rendimentos e caracterizada pelos depósitos bancários nos meses seguintes;

- que o proceder eleito pelo fisco como passível de exigência e penalização, portanto, consistiu no fato do não registro de 278 notas de saídas e 95 notas de entradas. Tais notas foram entregues ao fisco sem qualquer tentativa de ocultação, o que possibilitou a aferição dos resultados;

- que também a multa de ofício normal de 75%, relativa ao mesmo item "Omissão de Rendimentos da Atividade Rural", no que pertine às notas fiscais de produtor não contabilizadas, deve ser totalmente afastada.

Consta às fls. 5297 cópia do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

É o Relatório.

Processo nº. : 10850.003402/2003-60
Acórdão nº. : 104-20.732

# VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos do processo se verifica que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi à movimentação financeira de porte elevado, conclusão extraída a partir da análise da arrecadação pertinente a CPMF. Posteriormente, em razão da requisição pela autoridade administrativa dos extratos bancários às instituições financeiras, através da análise destes a fiscalização apurou a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996. Constatou, ainda, a fiscalização omissão de receita da atividade rural pela falta de contabilização de notas fiscais de produtor (entradas e saídas).

Em sua defesa o suplicante apresenta uma série de argumentos preliminares sobre decadência, parcelamento pela Lei nº 10.684, de 2003 (PAES), Mandado de Procedimento Fiscal, tributação mensal dos depósitos bancários e espontaneidade, bem como razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários quando se tratar de atividade rural e omissão de rendimentos na atividade rural por falta de contabilização de notas fiscais de produtor rural e multa qualificada.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende a preliminar de decadência e as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo suplicante, bem como as razões de mérito.

Como se vê, do relatório, a discussão da preliminar de decadência, esta centrada na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa de forma mensal, razão pela qual estaria decadente, na data da ciência do auto de infração, o período compreendido entre 1º de janeiro a 30 de novembro de 1998.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

É de se esclarecer, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que,

isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2° da Lei n° 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que "o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos", há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei n° 8.383, de 1991, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda

estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pela contribuinte no ano-calendário em questão sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que, na data da ciência do Auto de Infração, estava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1999, ano-calendário de 1998, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/03, para formalizar o crédito tributário discutido.

Como é sabido, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponível, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido, que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o juste final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de

notificado do lançamento, nade deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo (lançamento por homologação), que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...).

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...).

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...).

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omisso na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de cinco anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação

de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo qüinqüênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de cinco anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha

atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo qüinqüenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que "o lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa".

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subseqüente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subseqüentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato

gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja conseqüência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, está correto a Fazenda Nacional constituir, em 04 de dezembro de 2003, crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

O prazo qüinqüenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1998, começou, então, a fluir em 31/12/98, exaurindo-se em 31/12/03. Tendo tomado ciência do Auto de Infração, em 04/12/03, conforme consta às fls. 4641, não estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim sendo, é de se rejeitar a preliminar de decadência.

Quanto as preliminares de nulidade do lançamento argüidas pelo suplicante é de se dizer o seguinte:

Como visto no relatório a suplicante argúi a nulidade do auto de infração visto que foi em 23/10/02, que o fisco deu início à fiscalização. O MPF-F expedido o foi para início em 21/01/03 e término em 21/05/03. O recorrente tão só foi intimado deste. Após, mesmo tendo se arrastado o trabalho fiscal por mais 11 (onze) meses, nunca, jamais, em tempo algum teve ciência o recorrente de eventuais prorrogações.

Indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7º, que alterou o artigo 124 do Decreto nº 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último decorreu da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6° da Medida Provisória n° 1.915, de 1999, in verbis:

> "Art. 6° - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:
>
> I – em caráter privativo:
>
> a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;".

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal, ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O poder/dever do Auditor-Fiscal da receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei n° 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

Assim, estando o Auditor-Fiscal em pleno exercício de suas funções e tendo formalizado administrativamente o procedimento, mesmo a falta de MPF não invalida o feito, se não ausentes outras irregularidades formais ou materiais.

Esta posição não é isolada e combina com a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, conforme se observa nas ementas dos Acórdãos abaixo citados:

> **Acórdão n° 201-77049**
>
> "PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento.

(...)."

**Acórdão nº 108.07458**

"NULIDADE – INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal.

(...)."

**Acórdão nº 202.14949**

"NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

(...)."

**Acórdão nº 107.06797**

"MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico

para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

(...)."

**Acórdão nº 107.06820**

"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

(...)."

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocada a conclusão da suplicante no sentido de que a ausência do MPF válido à época da lavratura do auto levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

Assim, não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou porque do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dado ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque o Mandado foi transformado de procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o procedimento; ou porque não houve a emissão de Mandado Complementar, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 1.265, de 1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

É de se observar, ainda, que nenhuma lei estabelece como requisito elementar do auto de infração a existência de MPF, aqueles estão previstos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. O MPF é necessário apenas para o controle administrativo dos atos dos fiscais na realização de exames e intimação de contribuintes ou terceiros para que apresentem documentos ou prestem informações, jamais para efetivação do lançamento que é procedimento imposto pela lei e não por norma infralegal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a

Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da SRF que não acarreta a nulidade levantada pela suplicante.

É de se observar, ainda, que a suplicante atendeu às intimações efetuadas e em nenhum momento contestou qualquer aspecto decorrente do MPF. Esse fato por si só demonstra que, mesmo considerando ausente, o MPF não prejudicou a sua defesa.

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Ademais, nem caberia apreciar as alegações de irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, já que o próprio suplicante informa ter sido notificado do início da ação fiscal e de Mandado de Procedimento Fiscal e Mandado de Procedimento Fiscal Complementar abrangendo todo o período de duração do procedimento fiscal, conforme se constata às fls. 01/06.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob o argumento de que os imaginados depósitos bancários de origens não comprovadas foram identificados mês a mês e somados ao final de cada ano-calendário e esta tributação anual não estaria amparada na legislação provo, razão pela qual estaria nulo o auto de infração.

Entende o suplicante, que não foi autorizada à tributação anual ou na declaração dos depósitos bancários de pessoas físicas. Pelo contrário, está expressamente consignado no artigo 42, § 4º, que a tributação dos depósitos de pessoas físicas será mensal, sendo determinado segundo os percentuais e parcelas a deduzir da tabela progressiva mensal.

Com a devida vênia, discordo do entendimento do suplicante, a jurisprudência é pacífica no sentido de que o imposto das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2° da Lei n° 7.713/88, pelo qual estipulou-se que "o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos", há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei n° 8.383, de 1991, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação do da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual, aliás é um tratamento mais benéfico ao contribuinte, já que não haverá incidência de juros durante o ano-calendário da ocorrência do fato gerador.

Da mesma forma, da análise das peças processuais contidas nos autos se verifica que o suplicante não tem razão quanto ao fato de ter readquirido a espontaneidade, sob o frágil argumento de que houve o descumprimento do art. 16, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, razão pela qual poderia se valer do instituto da denúncia espontânea, já que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo e este somente se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento, conforme o disposto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

Ademais, o fato de readquirir a espontaneidade, por si só, em nada vale, se o contribuinte não oferecer à tributação os valores omitidos apurados pela fiscalização, ou seja, aqueles valores que foram apurados de ofício pelo fisco, não podendo aí ser incluído os valores informados pelo contribuinte através da declaração de rendimentos apresentadas no período em que readquiriu a espontaneidade. Entretanto, não é o caso em questão já que o suplicante estava sob fiscalização, ou seja, não tinha direito à denúncia espontânea.

No sentido amplo, não há dúvidas que o início do procedimento fiscal se descaracteriza se ficar, por mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Entretanto, se depois de iniciado o procedimento fiscal, solicitando-se esclarecimentos, o sujeito passivo vem a prestá-los e não realiza o pagamento do tributo pendente, dentro do prazo da espontaneidade, o prazo de sessenta dias se torna irrelevante, já que a responsabilidade somente é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Porém,

no caso em discussão, está regra não tem aplicabilidade no que se refere aos rendimentos lançados de ofício, já que o contribuinte estava sob o efeito de intimação fiscal para prestar esclarecimentos (perda da espontaneidade).

Nesse contexto, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento e passo ao exame de mérito da lide.

Na matéria de mérito, propriamente dita, a discussão se centraliza em torno das duas irregularidades apontadas no auto de infração, quais sejam: omissão de rendimentos oriundos da atividade rural e omissão de rendimentos caracterizados através de depósitos bancários sem comprovação da origem dos recursos.

Inicialmente, é de se ressaltar que o contrato de parceria relativo a "Empresa 268" (fls. 2269/2271) não traz nenhum elemento que possa confirmar a sua veracidade. Assim, embora o julgamento na área administrativa, seja regido pelo princípio da livre apreciação da prova, não estando o julgador preso aos seus aspectos formais, não se pode deixar de conhecer o fato de que, no presente caso, a comprovação da existência do referido contrato deveria ser de forma que não deixasse dúvidas da sua existência, o que, no meu entendimento, não foi alcançado.

Ademais, a movimentação financeira era feita somente na conta da empresa "272", sendo impossível individualizar, por parceria, os depósitos nessas contas. Ou seja, não há meios para se identificar os créditos e débitos relativos a cada parceria e como a movimentação foi realizada nas contas da empresa "272", formalmente instituída, toda a movimentação a esta última pertence. Assim, a parceria que existia de fato era a empresa "272", estando correto o lançamento em questão.

Quanto à omissão de rendimentos da atividade rural apurada através da falta de contabilização de notas fiscais principal discussão se prende ao reconhecimento da adesão a Lei nº 10.864 (PAES – Refis II).

Entretanto, antes da discussão sobre a adesão ao PAES – Refis II, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere a lançamento tendo por base omissão de receitas da atividade rural, em razão do entendimento do colegiado desta Câmara de que face à específica legislação atinente à atividade rural, respeitado a opção do contribuinte, a base de cálculo do imposto apurável em eventual omissão de receita da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-base.

Verifica-se nos autos às fls. 4558/4569 que o total da receita bruta omitida apurada pela autoridade lançadora foi de R$10.200.532,79 e que de acordo com o artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990, à opção do contribuinte, pessoa física, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base. Ou seja, não existe hipótese, na legislação de regência, do lançamento de ofício exceder a vinte por cento da receita bruta apurada.

Razão Pela qual se faz necessário rever o lançamento para se compor os limites tributáveis.

**QUADRO DEMONSTRATIVO DA OMISSÃO DE RECEITA NA ATIVIDADE RURAL:**

| ANO-CALENDÁRIO | RESULTADO TRIBUTÁVEL OMITIDO | RESULTADO TRIBUTÁVEL LIMITADO 20% | RESULTADO TRIBUTÁVEL A SER PROPORCIONALIZADO |
|---|---|---|---|
| 1998 | 2.194.184,59 | 438.836,92 | 438.836,92 |
| 1999 | 1.793.092,67 | 358.618,53 | 358.618,53 |
| 2000 | 1.373.554,59 | 274.710,92 | 274.710,92 |
| 2001 | 4.839.700,94 | 967.740,19 | 967.740,19 |
| TOTAIS | 10.200.532,79 | 2.039.906,66 | 2.039.906,56 |

**QUADRO DEMONSTRATIVO DA PROPORCIONALIZAÇÃO DA RECEITA NA ATIVIDADE RURAL:**

| ANO-CALENDÁRIO | RESULTADO TRIBUTÁVEL A SER PROPORCIONALIZADO | SEBASTIÃO TAVARES DA SILVA = 10% | JOSÉ ROBERTO TAVARES = 30% | SEBASTIÃO GILBERTO TAVARES = 30% | LUIZ CARLOS TAVARES = 30% |
|---|---|---|---|---|---|
| 1998 | 438.836,92 | 43.883,69 | 131.651,08 | 131.651,08 | 131.651,08 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 1999 | 358.618,53 | 35.861,85 | 107.585,56 | 107.585,56 | 107.585,56 |
| 2000 | 274.710,92 | 27.471,09 | 82.413,28 | 82.413,28 | 82.413,28 |
| 2001 | 967.740,19 | 96.774,02 | 290.322,06 | 290.322,06 | 290.322,06 |

**QUADRO DEMONSTRATIVO DO LIMITE DA TRIBUTAÇÃO DO CONTRIBUINTE SEBASTIÃO TAVARES DA SILVA**

| ANO-CALENDÁRIO | RESULTADO TRIBUTÁBEL OMITIDO LANÇADO | LIMITE DA TRIBUTAÇÃO DO CONTRIBUINTE APURADO PELA CÂMARA | RESULTADO TRIBUTÁVEL A EXCLUIR | RESULTADO TRIBUTÁVEL APURADO PELA CÂMARA |
|---|---|---|---|---|
| 1998 | 219.418,47 | 43.883,69 | 175.534,78 | 43.883,69 |
| 1999 | 179.309,30 | 35.861,85 | 143.447,45 | 35.861,85 |
| 2000 | 0,00 | 27.471,09 | 0,00 | 27.471,09 |
| 2001 | 179.549,71 | 96.774,02 | 82.775,69 | 96.774,02 |

Desta forma, o máximo que a autoridade lançadora poderia ter considerado como resultado tributável (base de cálculo da omissão de receitas da atividade rural) proveniente da falta da contabilização das notas fiscais questionadas seria 20% da receita

bruta apurada que no caso do contribuinte, seriam os valores de R$ 43.883,69; R$ 35.861,85; R$ 27.471,09 e R$ 96.774,02, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 1998 a 2001.

Desta forma, é de se excluir, sem maiores considerações, da base de cálculo da exigência os valores de R$ 175.534,78; R$ 143.447,45 e R$ 82.775,69, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2001, por excederam o limite máximo fixado na legislação de regência de 20% do resultado da atividade rural (limite tributável).

Além de tudo, alega o recorrente que em 07 de julho de 2003 fez opção pelo Parcelamento Especial – PAES e que este pedido de parcelamento foi confirmado pela SRF/PGFN (fls. 5257/5258).

Alega, ainda, que a Portaria nº 03, de 1º de setembro de 2003, da PGFN/SRF, através do seu art. 1º instituiu a Declaração PAES (Refis II) a ser apresentada até 31 de outubro de 2003 e que nesta Portaria, em seu art. 1º - IV – estabelece que a referida declaração tem, entre outras, por finalidade "Confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega da declaração específica.". E em razão do programa gerador da Declaração do Paes disponibilizado no site da própria SRF não possui campo especial para inserção de débitos reconhecidos pelos declarantes e não passível de litígios resolveu retificar as declarações de Ajuste Anual para inserir estes valores como devidos à Fazenda Nacional para efeito do PAES e em decorrência, em 28 de outubro de 2003, foram transmitidas via Internet as retificações das DIRPF dos anos calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001 e que essas retificações não foram efetuadas com objetivo de espontaneidade em detrimento da ação fiscal, mas

exclusivamente para não perder o benefício do PAES, constando nas declarações retificadas a seguinte observação: "Retificação para atender a Lei nº 10.684/2003 e Portaria nº 03 – art. IV da PGFN/SRF – Débito em apuração Fiscal.".

Os dispositivos legais de regência da matéria se manifestam da seguinte forma:

**Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003:**

Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos débitos constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.

§ 2º Os débitos ainda não constituídos deverão ser confessados, de forma irretratável e irrevogável.

**Portaria PGFN/SRF nº 3, de 01 de setembro de 2003:**

Art. 1º Fica instituída declaração – Declaração Paes – a ser apresentada até o dia 31 de outubro de 2003 pelo optante do parcelamento especial de que trata a Lei 10.684/03, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica ou a ela equiparada, pelo estabelecimento matriz, com finalidade de:

I – confessar débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados ou não confessados a SRF, total ou parcialmente, quando se tratar de devedor desobrigado da entrega de declaração específica;

II – confessar débitos em relação aos quais houve desistência de ação judicial, bem assim, prestar informações sobre o processo correspondente a essa ação;

III – prestar informações relativas aos débitos e aos respectivos processos administrativos, em relação aos quais houve desistência do litígio;

IV – confessar débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, não concluída no prazo fixado no caput, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica."

Dos autos se conclui, que fazendo parte do universo alcançado pela Lei, o recorrente aderiu ao que preceitua a Lei em data de 07/07/03, conforme consta do documento de fls. 5257.

Verifica-se que a adesão ao Programa de Parcelamento Especial não se deu em virtude do procedimento fiscal em si e sim por atendimento específico dos requisitos da Lei e sua regulamentação.

Nesta linha de raciocínio, verifica-se, claramente, que o recorrente enquadra-se nos requisitos da Lei e assim deve ser considerada, por conseqüente é de se excluir à parte confessada pela Lei em tela naquilo que for coincidente com a matéria lançada.

Não há dúvidas, que no seu caso, como estava sob ação fiscal no período da vigência da Lei nº 10.684, de 2003, tinha o prazo até 28 de novembro de 2003 (Portaria PGFN/SRF nº 5, de 23 de outubro de 2003) para proceder à inclusão de débitos não declarados, já que a ciência do auto de infração ocorreu em 04/12/03.

Ora, é claro que ao caso em discussão não se poderia argumentar com denúncia espontânea já que havia um procedimento de fiscalização em andamento, contudo, é de se observar que a Lei nº 10.684, de 2003, deve ser encarada, como norma

especial em relação à regra geral, ela veio estabelecer uma outra realidade, de forma temporária e em caráter de exceção.

É notório, que o Programa Especial de Parcelamento – PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, abrange confissão de débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondente a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF não concluída no prazo da vigência da lei, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica.

Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi realizado dentro do prazo da vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que o débito confessado se refira a mesma matéria constante do lançamento.

Para concluir, entendo que se o suplicante, mesmo durante o período em que se encontrava sob fiscalização, aderiu ao Programa Especial de Parcelamento estabelecido pela Lei nº 10.684, de 2003, confessou débitos relativos a valores que, posteriormente, foram incluídos no auto de infração, estes valores coincidentes devem ser excluídos da base de cálculo da exigência tributária, conforme demonstrativo abaixo.

**QUADRO DEMONSTRATIVO DO VALOR TRIBUTÁVEL**

| ANO-CALENDÁRIO | RESULTADO TRIBUTÁVEL APURADO PELA CÂMARA | RESULTADO TRIBUTÁBEL INCLUÍDO NO PAES – REFIS II (1) | RESULTADO TRIBUTÁVEL MANTIDO PELA CÂMARA | RESULTADO TRIBUTÁVEL A EXCLUIR |
|---|---|---|---|---|
| 1998 | 43.883,69 | 72.198,19 | 0,00 | 43.883,6 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 1999 | 35.861,85 | 98.566,66 | 0,00 | 35.861,8 |
| 2000 | 27.471,09 | 146.085,27 | 0,00 | 27.471,0 |
| 2001 | 96.774,02 | 150.629,28 | 0,00 | 96.774,0 |

(1) – Valor apurado através da análise da Declaração de Ajuste Anual original e a Declaração de Ajuste Anual apresentada como Retificadora (aceita somente para fins de verificação dos valores incluídos no PAES), bem como o Demonstrativo dos Débitos Consolidados de fls. 5258 que informa o saldo original de imposto de renda denunciado.

Como se vê a omissão de rendimentos da atividade rural resultante da falta de contabilização de notas fiscais foi incluída no PAES, razão pela qual deve ser excluída da tributação neste processo.

Quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada o recorrente alega, em síntese, a falta de previsão legal para embasar lançamentos tendo por base tributável depósitos bancários, já que no seu entender a movimentação financeira somente pode ser utilizada para o cômputo da base de cálculo do IR quando aliada a sinais exteriores de riqueza, e no caso em questão, pela inexistência de indícios de acréscimo patrimonial, o fisco não poderia ter utilizado a movimentação financeira como meio de arbitramento do imposto, por total inexistência do respectivo fato imponível.

Ora, ao contrário do pretendido pela defesa, o legislador federal pela redação do inciso XXI, do artigo 88, da Lei nº 9.430, de 1996, excluiu expressamente da ordem jurídica o § 5º do artigo 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, até porque o artigo 42 da Lei nº

9.430, de 1996, não deu nova redação ao referido parágrafo, bem como soterrou de vez o malfadado artigo 9° do Decreto-lei n° 2.471, de 1988. Desta forma, a partir dos fatos geradores de 01/01/97, quando se tratar de lançamentos tendo por base valores constantes em extratos bancários, não há como se falar em Lei nº 8.021, de 1990, ou Decreto-lei n° 2.471, de 1988, já que os mesmos não produzem mais seus efeitos legais.

É notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente depósitos bancários (extratos bancários), como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar com a decisão singular, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

É conclusivo que a razão está com a decisão de Primeira Instância, já que no nosso sistema tributário tem o princípio da legalidade como elemento fundamental para

que flore o fato gerador de uma obrigação tributária, ou seja, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Seria por demais mencionar, que a Lei Complementar não pode ser conflitada ou contraditada por legislação ordinária. E que, ante o princípio da reserva legal (CTN, art. 97), e o pressuposto da estrita legalidade, ínsito em qualquer processo de determinação e exigência de crédito tributário em favor da Fazenda Nacional, insustentável o procedimento administrativo que, ao arrepio do objetivo, finalidade e alcance de dispositivo legal, imponha ou venha impor exação.

Assim, o fornecimento e manutenção da segurança jurídica pelo Estado de Direito no campo dos tributos assume posição fundamental, razão pela qual o princípio da Legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei, de modo que para efeitos de criação ou majoração de tributo é indispensável que a lei tributária exista e encerre todos os elementos da obrigação tributária.

À Administração Tributária está reservado pela lei o direito de questionar a matéria, mediante processo regular, mas sem sobra de dúvida deve se atrelar à lei existente.

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se

sempre procurar a verdade real à cerca da imputação, desde que a obrigação tributária esteja prevista em lei. Não basta a probalidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Neste aspecto, apesar das intermináveis discussões, não pode prosperar os argumentos do recorrente, já que o ônus da prova em contrário é sua sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

**Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996**:

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

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

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

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

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

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

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

**Lei n.º 9.481, de 13 de agosto de 1997**:

"Art. 4° Os valores a que se refere o inciso II do § 3° do art. 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser R$ 12.000,00 (doze mil reais) e R$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente."

**Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002**:

"Art. 58. O art. 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5° e 6°:

"Art. 42. (...).

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

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

Da interpretação dos dispositivos legais acima transcritos podemos afirmar que para a determinação da omissão de rendimentos na pessoa física, a fiscalização deverá proceder a uma análise preliminar dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, onde se observará os seguintes critérios:

I – não serão considerados os créditos em conta de depósito ou investimento decorrentes de transferências de outras contas de titularidade da própria pessoa física sob fiscalização;

II – os créditos serão analisados individualizadamente, ou seja, a análise dos créditos deverá ser procedida de forma individual (um por um);

III – nesta análise não serão considerados os créditos de valor igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais (com a exclusão das transferências entre contas do mesmo titular);

IV – todos os créditos de valor superior a doze mil reais integrarão a análise individual, exceto os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física fiscalizada;

V – no caso de contas em conjunto cuja declaração de rendimentos tenham sido apresentadas em separado, os lançamentos de constituição de créditos tributários efetuados a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, ou seja a partir 31/12/02, deverão obedecer ao critério de divisão do total da omissão de rendimentos apurada pela quantidade de titulares.

Pode-se concluir, ainda, que:

I - na pessoa jurídica os créditos serão analisados de forma individual, com exclusão apenas dos valores relativos a transferências entre as suas próprias contas bancárias, não sendo aplicável o limite individual de crédito igual ou inferior a doze mil reais e oitenta mil reais no ano-calendário;

II – caracteriza omissão de receita ou rendimento, desde que obedecidos os critérios acima relacionados, todos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, desde que regularmente intimada a prestar esclarecimentos e comprovações;

III – na pessoa física a única hipótese de anistia de valores é a existência de créditos não comprovados que individualmente não sejam superiores a doze mil reais, limitado ao somatório, dentro do ano-calendário, a oitenta mil reais;

IV – na hipótese de créditos que individualmente superem o limite de doze mil reais, sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados ou não tributáveis, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações;

V – na hipótese de créditos, que individualmente não superem o limite de doze mil reais, entretanto, estes créditos superam, dentro do ano-calendário, o limite de oitenta mil reais, todos os créditos sem a devida comprovação da origem, ou seja, sem a comprovação, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, que estes créditos (recursos) tem origem em rendimentos já tributados ou não tributáveis, cabe a constituição de crédito tributário como se omissão de rendimentos fossem, desde que regularmente intimado a prestar esclarecimentos e comprovações.

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular

comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador, ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei n° 9.430, de 1996, é uma presunção relativa, passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado. Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

É evidente, que depósitos bancários de origem não comprovada se traduzem em renda presumida, por presunção legal "juris tantum". Isto é, ante o fato material constatado, qual seja depósitos/créditos em conta bancária, sobre os quais o contribuinte,

devidamente intimado, não apresentou comprovação de origem, a legislação ordinária autoriza a presunção de renda relativamente a tais valores (Lei nº 9.430/96, art. 42).

Indiscutivelmente, esta presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem dos recursos questionados.

Pelo exame dos autos se verifica que o recorrente, embora intimado a comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, nada esclareceu de fato.

A Lei nº 9.430, de 1996, definiu, portanto, que os depósitos bancários, de origem não comprovada, efetuados a partir do ano-calendário de 1997, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, estando, por conseguinte, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988. Dessa forma, é incabível a alegação do impugnante de que a exigência colide com o conceito de renda definido no art. 43 do CTN.

A presunção em favor do fisco transfere ao contribuinte o ônus de ilidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos. Trata-se, afinal, de presunção relativa, passível de prova em contrário. No entanto, no caso em tela, o contribuinte não logrou comprovar a origem dos diversos depósitos efetuados em conta corrente de sua titularidade, cabendo a autoridade administrativa, então, por força do princípio da legalidade, não só o poder, mas também o dever de efetuar o lançamento decorrente.

É de se esclarecer, que se entende por comprovação de origem, nos termos do disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a apresentação pelo contribuinte de

documentação hábil e idônea que possa identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que demonstre de forma inequívoca a que título os créditos foram efetuados na conta corrente. Há necessidade de se estabelecer uma relação entre cada crédito em conta e a origem que se deseja comprovar, coincidências de data e valor, não cabendo a comprovação feita de forma genérica com indicação de um montante em um determinado documento a comprovar vários créditos. É de ser ver, como já analisado acima, que o ônus desta prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister, a simples apresentação de justificativas trazidas na peça impugnatória, mas, também, que estas sejam amparadas por provas hábeis, idôneas e robustas.

Ora, no presente processo, a constituição do crédito tributário decorreu em face de o contribuinte não ter provado com documentação hábil ou idônea a origem dos recursos que dariam respaldo aos referidos depósitos/créditos, dando ensejo à omissão de receita ou rendimento (Lei nº 9.430/1996, art. 42) e, refletindo, conseqüentemente, na lavratura do instrumento de autuação em causa.

Ademais, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas lei, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao logo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de depósitos de quantias vultosas.

Nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Ora, o efeito da presunção "juris tantum" é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo, se o quisesse, apresentar provas de origem de tais rendimentos presumidos. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo, através de intimação, como na impugnação, quer na fase ora recursal. Nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada.

È cristalino a redação da legislação pertinente ao assunto, ou seja, é transparente que o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, definiu que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de rendimentos e não meros indícios de omissão, razão pela qual não há que se estabelecer o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita, ou mesmo restringir a hipótese fática à ocorrência

de variação patrimonial ou a indícios de sinais exteriores de riqueza, como previa a Lei nº 8.021, de 1990.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

> "Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa."

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão, vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou

relativa (júris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se que as presunções júris tantum, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

Teve o suplicante, seja na fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção "júris tantum" acima referida, necessariamente, transmuda-se em presunção "jure et de jure", suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

É de se ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário proceder a uma análise mais detalhada se está correto tomar como de omissão de rendimentos o valor integral do depósito não comprovado quando o contribuinte explora unicamente a atividade rural.

No seu inconformismo o suplicante alega que exerce uma única atividade, qual seja de produtor rural, e que de acordo com o nosso ordenamento jurídico prevê para o

produtor rural que não possuir escrituração regular, a tributação via arbitramento de sua receita bruta, declarada ou não, identificada ou não, ao limite máximo de 20%.

Na situação oposta está a decisão de Primeira Instância que entende que somente seria passível de tributação pelo regime especial (atividade rural) os valores omitidos que, comprovadamente, através da apresentação de documentação hábil e idônea, decorressem da atividade rural.

Como já se disse anteriormente, no âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão, vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

No caso vertente, o levantamento fiscal demonstra que o suplicante inquestionavelmente exerce a atividade rural, e que basicamente as receitas/rendimentos declarados decorrem desta.

Da análise dos autos, principalmente das declarações de imposto de renda dos exercícios questionados, se constata que as origens de recursos tributáveis do contribuinte são originários da atividade rural e que todos os negócios desenvolvidos pelo suplicante tem relação direta com a atividade rural.

Em assim sendo, não me parece correto tributar a totalidade dos depósitos bancários não comprovados como sendo omissão de rendimentos de uma outra atividade qualquer, quando o contribuinte, como é o caso em questão, tem rendimentos tributáveis originados quase que exclusivamente da atividade rural, já que as receitas da atividade rural pelas suas peculiaridades gozam de tributação mais favorecida.

Aliás, diga-se de passagem, é o que rege o § 2° do artigo 42 da Lei n° 9.430, de 1996:

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

Neste contexto, quando se tratar de contribuintes cuja atividade exercida é exclusivamente a rural, qualquer omissão deveria ser tributada nos termos da Lei n.º 8.023, 1990, sendo certo que na hipótese presente a própria Lei n.º 7.713, 1988, art. 49, exclui os rendimentos da atividade agrícola e pastoril, já que serão tributados na forma da legislação específica.

Nunca é demais ressaltar, que quando se tratar de rendimentos cuja origem é exclusiva da atividade rural, apuração de omissão de rendimentos deve ser de forma anual, como atividade rural. Esta forma de apuração constitui, no ponto de vista deste

relator, a metodologia mais apropriada a fim de ser apurada a omissão de rendimentos real, com devido amparo legal na legislação em vigor. É, sem sobra de dúvidas, aquela mais próxima da realidade dos fatos porquanto se apura, quando for o caso, a evasão do tributo na própria atividade exercida pelo contribuinte. Trata-se, pois, de procedimento admitido pela legislação tributária.

Outrossim, a verificação da ocorrência do fato gerador pressupõe a observância da legislação de regência do tributo. Dessa forma, a vinculação é uma das características essenciais do lançamento tributário, que só é eficaz se realizado nos estritos termos que a lei o admite, presidido pelo princípio da legalidade e pela situação de fato preexistente.

Na esteira destas considerações a exigência de crédito tributário, mediante lançamento regularmente constituído por servidor competente da administração tributária, deve estar subordinada ao princípio da legalidade. A obediência a esse princípio é expresso nos arts. 37, caput e 150, I, da Constituição Federal.

Neste contexto, a omissão de receita/rendimentos verificada através de depósitos não comprovados em contribuintes que se dedicam exclusiva e comprovadamente, a exploração de atividade rural, o levantamento do valor tributável deve ser realizado de forma anual e tributado como se atividade rural fosse, em obediência ao disposto nas normas legais que regem o assunto, quais sejam: Lei nº 7.713, de 1988, art. 49; e Lei nº 8.023, de 1990, com as devidas alterações posteriores, conforme o demonstrativo abaixo:

**DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL – ATIVIDADE RURAL**

| ANO-CALENDÁRIO | OMISSÃO DE RENDIMENTOS - VALOR APURADO = SOMA DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE FORMA ANUAL | RESULTADO TRIBUTÁVEL LIMITADO A 20% - BASE DE CÁLCULO/ATIVIDADE RURAL |
|---|---|---|
| 1998 | 3.276.361,92 | 655.272,38 |
| 1999 | 2.186.357,62 | 437.271,52 |
| 2000 | 3.543.510,19 | 708.702,03 |
| 2001 | 5.763.939,56 | 1.152.787,91 |

Além disso, se faz necessário considerar no lançamento o valor oferecido à tributação como receita da atividade rural através do PAES, conforme de se demonstra abaixo:

**QUADRO DEMONSTRATIVO DO VALOR COMPENSÁVEL COM A BASE DE CÁLCULO DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS ORIUNDA DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS**

| ANO-CALENDÁRIO | RESULTADO TRIBUTÁVEL APURADO PELA CÂMARA | RESULTADO TRIBUTÁBEL INCLUÍDO NO PAES – REFIS II (1) | RESULTADO TRIBUTÁVEL EXCLUÍDO DA TRIBUTAÇÃO ITEM 1 DO A.I. | SALDO DE RESULTADO TRIBUTÁVEL INCLUÍDO NO PAES – REFIS II COMPENSÁVEL. |
|---|---|---|---|---|
| 1998 | 43.883,69 | 72.198,19 | 43.883,69 | 28.314,5( |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 1999 | 35.861,85 | 98.566,66 | 35.861,85 | 62.704,8 |
| 2000 | 27.471,09 | 146.085,27 | 27.471,09 | 118.614,1 |
| 2001 | 96.774,02 | 150.629,28 | 96.774,02 | 53.855,2 |

(1) – Valor apurado através da análise da Declaração de Ajuste Anual original e a Declaração de Ajuste Anual apresentada como Retificadora (aceita somente para fins de verificação dos valores incluídos no PAES –Valor a ser compensável no lançamento), bem como no Demonstrativo dos Débitos Consolidados de fls. 5258 que informa o saldo original de imposto de renda denunciado.

**QUADRO DEMONSTRATIVO DO VALOR A SER MANTIDO COMO SENDO TRIBUTÁVEL COMO SENDO DA ATIVIDADE RURAL ORIUNDA DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS**

| ANO-CALENDÁRIO | RESULTADO TRIBUTÁVEL LIMITADO A 20% - BASE DE CÁLCULO ATIVIDADE RURAL | SALDO DE RESULTADO TRIBUTÁVEL INCLUÍDO NO PAES – REFIS II COMPENSÁVEL. | SALDO DE RESULTADO TRIBUTÁVEL NA ATIVIDADE RURAL A SER MANTIDO |
|---|---|---|---|
| 1998 | 655.272,38 | 28.314,50 | 626.957,88 |
| 1999 | 437.271,52 | 62.704,81 | 374.566,71 |
| 2000 | 708.702,03 | 118.614,18 | 590.087,85 |
| 2001 | 1.152.787,91 | 53.855,26 | 1.098.932,65 |
| | | | |

Assim, é de se reduzir à base de cálculo da exigência tributária relativo aos depósitos bancários para R$ 626.957,88; R$ 374.566,71; R$ 590.087,85; e R$ 1.098.932,65 correspondente, respectivamente, anos-calendário de 1998 a 2001.

Por outro lado, não procede à argumentação do suplicante no que se refere à tese que a tributação com base em depósitos bancários não presume o consumo de renda, e desta forma, seria inaceitável que num primeiro momento a Fazenda acuse o contribuinte de omissão de receitas e, logo em seguida, recuse esses mesmos rendimentos como provas de recursos para cobrir posteriores omissões.

Ora, é notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Apesar das restrições, no passado, com relação aos lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente depósitos bancários (extratos bancários) como já exposto no item inicial deste voto, não posso deixar de concordar, que a partir do ano de 1997, com o advento da Lei n. 9.430, de 1996, existe o permissivo legal para tributação de depósitos

bancários não justificados como se "omissão de rendimentos" fossem. Como se vê, a lei instituiu uma presunção legal de omissão de rendimentos.

Não pode prosperar o argumento do nobre suplicante quanto à exclusão parcial da tributação, já que o ônus da prova em contrário é do contribuinte, sendo a legislação de regência cristalina, conforme o transcrito abaixo:

**Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996**:

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

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

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

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

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

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

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva

vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.".

Como se vê, nos dispositivos legais retromencionados, o legislador estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos. Não logrando o titular comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, tem-se a autorização legal para considerar ocorrido o fato gerador. Ou seja, para presumir que os recursos depositados traduzem rendimentos do contribuinte. É evidente que nestes casos existe a inversão do ônus da prova, característica das presunções legais o contribuinte é quem deve demonstrar que o numerário creditado não é renda tributável.

Faz-se necessário mencionar, que a presunção criada pela Lei n° 9.430, de 1996, é uma presunção relativa passível de prova em contrário, ou seja, está condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitaram, em nome do contribuinte, em instituições bancárias. A simples prova em contrário, ônus que cabe ao contribuinte, faz desaparecer a presunção de omissão de rendimentos. Por outro lado, a falta de justificação faz nascer à obrigação do contribuinte para com a Fazenda Nacional de pagar o tributo com os devidos acréscimos previstos na legislação de regência, já que a principal obrigação em matéria tributária é o recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações de juros e multa que se convertem também em obrigação principal.

Assim, desde que o procedimento fiscal esteja lastreado nas condições imposta pelo permissivo legal, entendo que seja do recorrente o ônus de provar a origem dos recursos depositados em sua conta corrente, ou seja, de provar que há depósitos, devidamente especificados, que representam aquisição de disponibilidade financeira não tributável o que já foi tributado.

Desta forma, para que se proceda à exclusão da base de cálculo de algum valor considerado, indevidamente, pela fiscalização, se faz necessário que o contribuinte apresente elemento probatório que seja hábil e idôneo.

Ora, à luz da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao suplicante, demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos tenham lhe trazido, pois somente ele pode discriminar que recursos já foram tributados e quais se derivam de meras transferências entre contas. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele contribuinte comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Além do mais, é cristalino na legislação de regência (§ 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), a necessidade de identificação individualizada dos depósitos, sendo necessário coincidir valor, data e até mesmo depositante, com os respectivos documentos probantes, não podendo ser tratadas de forma genérica e nem por médias. Razão pela qual entendo que o procedimento adotado pelo nobre relator para excluir parcela dos depósitos bancários tributados não encontra guarida nos textos legais que regem a matéria em discussão.

Por outro lado, é de se esclarecer que a multa de lançamento de ofício cobrada juntamente com o tributo, e nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto nº 70.235, de 1972, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade e, conseqüentemente, cabível é a penalidade prevista na legislação de regência. Ou seja, o Auto de Infração deverá conter entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável. A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes.

Assim, não tenho dúvidas, que ocorrido o fato gerador de algum tributo nasce à obrigação do contribuinte (sujeito passivo da obrigação tributária) para com o titular do crédito de pagar o tributo (sujeito ativo da obrigação tributária). Esta obrigação tributária principal em matéria tributária é a fonte geradora da obrigação do recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta em novas obrigações, tais como: correção monetária, juros e multa. Esta novas obrigações da mesma forma se convertem também em obrigação tributária principal.

Por outro lado, paralelamente ao pagamento do tributo à legislação tributária estabelece uma série de obrigações fiscais que são chamadas de secundárias e visam a facilitar a fiscalização, tais como: emissão de notas fiscais, manutenção de contabilidade em dia e em ordem, entrega de declarações, etc. A falta de cumprimento destas obrigações secundárias acarreta, da mesma forma, em multa. Entretanto esta multa não se confunde com a multa por atraso do pagamento dos tributos.

É sabido, que a multa de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

A denominada multa "ex-offício" é aplicada, de um modo geral, quando a Fiscalização, no exercício da atividade de controle dos rendimentos sujeitos à tributação, se depara com situação concreta da qual resulte falta de pagamento ou insuficiência no recolhimento do tributo devido. Vale dizer, a penalidade tem lugar quando o lançamento tributário é efetivado por haver o contribuinte deixado de cumprir a obrigação principal, e dessa omissão, voluntário ou não, resulte falta ou insuficiência no recolhimento do imposto devido.

Convém, ainda, ressaltar que as circunstâncias pessoais da suplicante não poderão elidir a imposição de penalidade pecuniária, conforme prevê o artigo 136, do CTN, que instituiu, no Direito Tributário, o princípio da responsabilidade objetiva, segundo a qual, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade e extensão dos efeitos do ato.

Da mesma forma é de se rejeitar a argumentação apresentada pelo recorrente sobre a aplicação da taxa SELIC já que a mesma não foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Não vejo como se poderia acolher algum argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa,

considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deve deixar de aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da argüição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo veta-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e a de decadência e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para: I – excluir da base de cálculo da exigência a omissão de rendimentos da atividade rural (item 001 do Auto de Infração); e II – reduzir a base de cálculo da exigência tributária relativo aos depósitos bancários para R$ 626.957,88; R$ 374.566,71; R$ 590.087,85; e R$ 1.098.932,65 correspondente, respectivamente, anos-calendário de 1998 a 2001.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005

NELSON MALLMANN