



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000048/2006-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.786 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2020
Recorrente HELMAR GUMS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

RENDIMENTOS PROVENIENTES DA ATIVIDADE RURAL. RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. DIFERENÇA ENTRE O VALOR DA RECEITA BRUTA RECEBIDA E AS DESPESAS PAGAS NO ANO-CALENDÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR COMPLEXIVO. DECADÊNCIA.

A apuração do resultado da atividade rural será realizada a partir da análise das diferenças entre o valor da receita bruta recebida e o montante das despesas pagas no ano-calendário, correspondentes a todos os imóveis rurais da pessoa física, sendo que o fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas é complexo e ocorre apenas no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física suplementar decai em cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador que, no caso, ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário, sendo que tal regra apenas se aplica aos casos em que tenha ocorrido pagamento antecipado do imposto e não tenha sido constatada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

PAF. NULIDADE. ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO FUNDAMENTADO. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

O indeferimento fundamentado do pedido de perícia não caracteriza cerceamento do direito de defesa, ainda mais nas hipóteses em que a medida se mostra desnecessária.

A atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, de modo que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz

com a produção probatória em favor do sujeito passivo, quer seja porque ele deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E/OU INVESTIMENTO ESCRITURADAS EM LIVRO CAIXA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deve abranger as receitas, as despesas de custeio e/ou investimentos e as demais valores que integram a atividade, entendendo-se por despesas de custeio e/ou investimentos aquelas necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

O contribuinte deve comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação.

ALEGAÇÕES DE QUE A MULTA APRESENTA CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE SÚMULA CARF N. 2.

É vedado aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS. CÁLCULO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N. 4

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela RFB devem ser calculados com base na Taxa Selic.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA.

As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa compõem a legislação tributária e constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos apenas nas hipóteses em que a lei atribua eficácia normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em reconhecer, de ofício, a extinção, pela decadência, do crédito tributário lançado para o ano-calendário 2000. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, constituído em decorrência da glosa de despesas de custeio e de investimento da atividade rural tais quais pleiteadas nas respectivas Declarações de Ajuste Anual, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 378.805,34, sendo que R\$ 166.284,11 correspondem a cobrança do imposto, R\$ 87.808,17 são relativos a incidência de juros de mora e R\$ 124.713,06 dizem respeito a aplicação da multa de ofício de 75% (fls. 1.909/1.916).

Conforme se pode verificar da leitura do *Termo de Encerramento da Ação Fiscal* de fls. 1.891/1.908, a autoridade fiscal acabou concluindo pela lavratura do auto de infração com base nos motivos a seguir transcritos:

“1. INTRODUÇÃO

[...]

Com supedâneo nas informações prestadas pelas instituições financeiras, foi apurada pela Secretaria da Receita Federal a seguinte movimentação financeira em nome do fiscalizado:

Instituição financeira	CNPJ	Ano	Movimentação – R\$
Banco do Brasil S/A	00.000.00010001-91	2000	948.793,64
Caixa Econômica Federal	00.360.30510001-04	2000	11.213,64
Cooperativa de Crédito Rural de Santa Maria de Jetibá	31.804.96610001-05	2000	1.548.139,10
SUBTOTAL 2000			2.508.146,38
Banco do Brasil S/A	00.000.00010001-91	2001	264.828,91
Caixa Econômica Federal	00.360.30510001-04	2001	7.890,84
Cooperativa de Crédito Rural de Santa Maria de Jetibá	31.804.96610001-05	2001	1.879.228,17
SUBTOTAL 2001			2.151.947,92
Banco do Brasil S/A	00.000.00010001-91	2002	444.910,49
Cooperativa de Crédito Rural de Santa Maria de Jetibá	31.804.96610001-05	2002	1.770.372,04
SUBTOTAL 2002			2.215.282,53
Banco do Brasil S/A	00.000.00010001-91	2003	275.076,24
Cooperativa de Crédito Rural de Santa Maria de Jetibá	31.804.96610001-05	2003	1.405.619,91
SUBTOTAL 2003			1.680.696,15
TOTAL			8.556.072,98

O fiscalizado foi inquirido acerca da origem dos recursos que proporcionaram a vultosa movimentação financeira em suas contas bancárias. Em atendimento à intimação, comprovou que os recursos creditados em suas contas de depósitos decorrem das vendas

realizadas da sua atividade rural e das suas empresas CEREALISTA SANTA MARIA LTDA e RAÇÕES JETIBÁ LTDA.

[...]

No decorrer da ação fiscal, o contribuinte foi intimado a comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, as despesas de custeio e investimento pleiteadas em suas declarações de ajuste anual.

Ao final da ação fiscal, restou comprovado que o autuado não apresentou documentação hábil e idônea de parte das despesas de custeio e investimento incluídas em suas declarações de ajuste anual, no montante de R\$ 612.805,91 (seiscentos e doze mil, oitocentos e cinco reais e noventa e um centavos). Por consequência, realizou-se o lançamento de crédito tributário com fulcro no art. 62 do RIR/99.

[...]

3. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DA ATIVIDADE RURAL

Em relação à origem dos recursos creditados em suas contas de depósitos, o fiscalizado declarou que decorrem de suas atividades como produtor rural, da venda de ovos recebidos em troca da ração produzida pela empresa Rações Jetibá Ltda e das vendas efetuadas pela empresa Cerealista Santa Maria Ltda. Afirmou também que as empresas Rações Jetibá Ltda e Cerealista Santa Maria Ltda não possuem conta corrente, sendo todas as vendas realizadas pelas empresas contabilizadas nas pessoas jurídicas e depositadas nas contas correntes do declarante.

Para comprovar que a movimentação financeira em suas contas bancárias decorre de suas atividades como produtor rural e de suas empresas o fiscalizado apresentou, dentre outros, os seguintes documentos acostados às fls. 342/450 e 455/1386:

- Relação de Vendas como produtor rural (fl. 342/450);
- Livros Caixa dos anos 2000 a 2003 (fl. 455/636);
- Relação das Notas Fiscais de Custeio dos anos 2000 e 2003 (fl. 637/1.386).

No entanto, segundo o Art. 60 do RIR/99, que trata das formas de apuração do resultado da Atividade Rural, o contribuinte deverá comprovar a veracidade das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação hábil e idônea (...)

[...]

4. INFRAÇÃO APURADA – GLOSA DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL

As despesas de custeio, devidamente comprovadas mediante apresentação das notas fiscais (fls. 637/1.386), relativas aos anos-calendário 2000 e 2003, totalizam valores inferiores aos declarados pelo contribuinte em suas DIRPF's (fls. 1.731 e 1.746) e estão consolidadas mensalmente na tabela a seguir apresentada (...).

[...]

Com relação às notas fiscais de custeio relativas aos anos-calendário 2001 e 2002, mesmo regularmente intimado e após sucessivas prorrogações de prazo concedidas e infrutíferas tentativas de localização das mesmas junto à Secretaria da Fazenda, fato é que o contribuinte deixou de comprovar através de documentação hábil e idônea, as despesas declaradas em suas DIRPF's.

Foram então glosadas as despesas da atividade rural não comprovadas conforme determina a legislação vigente. Este também é o entendimento do 1º Conselho de contribuintes 14ª Câmara / Acórdão 104-16.920 em 26.02.1999 — Publicado no DOU em: 25.04.1999:

"Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-

se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos, devidamente escriturados no respectivo livro caixa. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e pagos ao fornecedor/prestador. O simples lançamento na escrituração, pode ser contestado, pela autoridade lançadora."

A legislação tributária estabelece que o resultado da atividade rural é a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano calendário (RIR/99, art. 63). O resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (RIR/99, art. 71). Assim, foi considerado o resultado tributável da atividade rural mais favorável ao contribuinte. Assim, foi considerado o resultado tributável da atividade rural mais favorável ao contribuinte (...).

[...]

5. CONSOLIDAÇÃO DOS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

Consolidando os rendimentos sujeitos ao ajuste anual, foram apurados os seguintes valores a título de imposto de renda:

Consolidação dos Rendimentos Sujeitos ao Ajuste Anual (R\$)				
Descrição	Ano-Calendário			
	2000	2001	2002	2003
Rendimentos Tributáveis Declarados	29.038,42	33.329,87	30.795,65	40.837,36
(+) Despesas Glosadas da Atividade Rural	77.046,66	139.208,13	270.196,66	126.354,46
(-) Deduções (Dependentes e Despesas Médicas)	16.740,00	15.500,00	7.532,60	9.400,00
(=) Base de Cálculo do Imposto Anual Consolidada	89.345,08	157.038,00	293.459,71	157.791,82
(=) Imposto Devido (tabela progressiva anual)	20.249,89	38.865,45	75.624,52	38.315,85
(-) Imposto Pago (ajuste)	224,76	1.054,48	1.585,05	3.907,31
(=) Imposto a Pagar (lançado de ofício)	20.025,13	37.810,97	74.039,47	34.408,54

Obs.: No ano-calendário de 2003, tendo em vista que o contribuinte apresentou sua Declaração de Ajuste Anual no modelo simplificado, foi considerado o desconto máximo de R\$ 9.400,00 permitido pela legislação vigente."

O contribuinte foi devidamente notificado da autuação fiscal em 23.02.2006 através do *Termo de Encerramento* de fls. 1.916 e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 1.919/1.923 em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que também realizou compras em conjunto com Florentino Guilherme e a Associação de Avicultores do Estado do Espírito Santo, sendo que as notas fiscais dessas transações, que estão em poder da SEFAZ/ES, até a presente data não foram localizadas;
- (ii) Que as suas contas-correntes eram movimentadas com recursos próprios e das duas empresas que é sócio, Rações Jetibá Ltda. e Cerealista Santa

- Maria Ltda., bem como que sua conta também recebia recursos de operações conjuntas com avicultores da região de Santa Maria de Jetibá;
- (iii) Que o Fisco, ao encaminhar os ofícios, apenas requisitou informações do contribuinte em questão, sem mencionar as empresas citadas e também o Sr. Florentino Guilherme;
 - (iv) Que a secretaria de Fazenda não teria se esforçado para conseguir encontrar os documentos solicitados que pudessem certificar que o autuado não está ocultando informação à Receita Federal, não estando sujeito às penalidades;
 - (v) Que as notas fiscais que totalizam R\$ 94.700,00 comprovavam que as suas afirmações sempre foram verdadeiras e que a Secretaria da Fazenda do Espírito Santo - SEFAZ-ES tem condição de obter os documentos que restam, bem assim que o valor total dessas notas deveria ser amortizado no cálculo do imposto;
 - (vi) Que o Termo de Encerramento de Ação Fiscal deveria ser reconsiderado e que, mais uma vez, a SEFAZ-ES deveria ser oficiada para que realizasse a procura minuciosa das notas fiscais relativas ao período de 01.01.00 a 31.12.03, bem assim que se ele encontrou mais documentos, a SEFAZ-ES também poderia fazê-lo;
 - (vii) Que o auto de infração deveria ser recalculado após o recebimento das notas fiscais que a SEFAZ-ES apresentaria; e
 - (viii) Que, após a realização de todos esses procedimentos, restaria comprovado que não haveria imposto a recolher.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 1.976/1.981, a 2ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ acabou entendendo por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL.

Restando comprovado nos autos que o contribuinte deixou de oferecer à tributação um resultado maior apurado com base na atividade rural praticada pelo contribuinte, é necessário manter os novos resultados apontados no lançamento.

DESPESAS VINCULADAS À ATIVIDADE RURAL.

O resultado da atividade rural, em face do contribuinte pessoa física, é obtido mediante o confronto entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-calendário. Contudo, os investimentos em tal atividade apenas são considerados, para efeito de apuração do respectivo resultado, quando os mesmos estão comprovados por meio de documentação hábil e idônea que houve o efetivo pagamento.

PRODUÇÃO DE PROVAS. RESPONSABILIDADE. DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL.

Cabe ao contribuinte produzir e apresentar, junto com a sua peça defensiva, todos os seus elementos de prova com o objetivo de justificar as supostas despesas de custeio e/ou investimento relacionadas com a sua atividade rural.

MULTA DE OFÍCIO DE 75% E JUROS MORATÓRIOS.

Estando os acréscimos legais em conformidade com a legislação tributária de regência, é necessário que sejam mantidas tais penalidades sobre o imposto de renda apurado nos respectivos anos-calendário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revele-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora. Inclusive, ficou comprovado nos autos que a autoridade lançadora, por diversas vezes, já encaminhou ofício à Secretaria de Fazenda do Estado do Espírito Santo com o objetivo de obter as supostas notas fiscais de compra.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 18.05.2010 (fls. 1.986) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 1.987/1.997, protocolado em 28.05.2010, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritorias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que o recorrente encontra-se por sustentar basicamente as seguintes alegações:

(i) Do cerceamento do direito de defesa:

- Que o pedido de realização de diligência foi indeferido pela autoridade julgadora de 1ª instância sob o argumento de que a diligência relevava-se prescindível, sendo que tal indeferimento, de plano, representa violação aos princípios da ampla defesa e contraditório, de modo que a decisão recorrida deve ser reformada.

(ii) Das despesas de custeio apresentadas pelo contribuinte:

- Que a autoridade autuante e a decisão recorrida baseiam-se na omissão de rendimentos que, aliás, equivale à ausência de apresentação de comprovantes de despesas efetuadas, de modo que o lançamento deve aferir o fato tal qual descrito que é a omissão de rendimentos e, portanto, não pode desviar-se e eleger como motivo a glosa de documentos, haja vista que a omissão representa a falta de entrega de documentos, enquanto

a glosa corresponde ao impedimento no que diz com as deduções efetuadas;

- Que, ao contrário do que afirmou a autoridade julgadora recorrida, o contribuinte demonstrou através de documentos as despesas dedutíveis, as quais, aliás, foram desconsideradas pela autoridade julgadora, de modo que a autoridade acabou ferindo o artigo 333, inciso II do CPC/1973, já que a autoridade não demonstrou de forma fundamentada quais seriam os documentos e alegações que não foram considerados; e

- Que a autoridade acabou aplicando duas multas – a multa de ofício que é passível de redução e a outra que não pode ser reduzida – que violam o princípio da proibição de tributo com efeito confiscatório previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

(iii) Da capitalização e da ilegalidade dos juros cobrados:

- Que os juros foram calculados com base na Taxa SELIC nos termos do que dispõem os artigos 13 da Lei nº 9.065/1995 e 953 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, sendo que as referidas normas estabelecem, retroativamente, ao arripio do que dispõe o artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, a aplicação da taxa SELIC sobre fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, tal como dispõe o artigo 955 do RIR/99; e

- Que além de exorbitante, imoral e indevida, o acréscimo moratório pretendido viola o disposto na Súmula nº 121 do STF, a qual dispõe que “*é vedada a capitalização de juros, ainda que expressamente convencionada*”, de modo que os montantes cobrados a título de juros aferidos pela Taxa SELIC devem ser extirpados do lançamento fiscal, sem contar que autoridade ainda encontra-se por cobrar correção monetária que leva em conta índices previamente editados, o que faz com que incida atualização camuflada calculada com base em aferições mercadológicas.

Com base em tais alegações, o recorrente requer que a decisão recorrida seja reformada e que, por conseguinte, o lançamento efetuado seja anulado, uma vez que os juros cobrados com base na Taxa Selic são indevidos e tendo em vista que a multa exigida viola o princípio do tributo com efeito confiscatório previsto no artigo 15º, inciso IV da Constituição Federal.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Porém, antes de adentrar na análise das alegações tais quais formuladas, entendo por suscitar, de ofício, e por se tratar de matéria de ordem pública, a ocorrência da decadência no que diz respeito aos fatos relativos ao ano-calendário de 2000, conforme demonstrei preliminarmente no tópico seguinte

1. Da ocorrência da decadência parcial com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN

É importante dispor, em linhas introdutórias, que ainda que a Lei n. 7.713/88 tenha pretendido encampar a chamada tributação em “bases correntes” mensal ao definir em seu artigo 2º que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”, decerto que o IR não se confirmou como devido de forma mensal. A lei traduzia a intenção da administração tributária em acabar com a sistemática das *Declarações de Ajuste Anual*, o que, de fato, não foi o que aconteceu. De todo modo, é de se reconhecer que o imposto de renda devido mensalmente pelas pessoas físicas se refere aos recolhimentos que devem ser realizados de forma antecipada.

Posteriormente, foi publicada a Lei n. 8.134/90, cujo artigo 2º estabelece que “o Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.”¹ E ainda que o legislador continue por determinar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, decerto que tal norma não pode ser interpretada literalmente. O que o dispositivo determina não é que ocorra a incidência imediata do IRPF sobre o recebimento de rendimentos. O preceptivo legal consagra, isso sim, o critério de disponibilidade econômica como um marco a ser considerado para que cada elemento da base de cálculo do gravame seja levado em consideração.

Apesar da literalidade constante do artigo 2º da Lei n. 7.713/88 e artigo 2º da Lei n. 8.134/90, não seria correto afirmar que o IRPF é devido à medida que os rendimentos são percebidos. Na realidade, o que se pode concluir é que os rendimentos são levados em conta para fins de apuração da base de cálculo do imposto no momento em que são percebidos. Portanto, o saldo do imposto a pagar ou restituir na *Declaração de Ajuste Anual* será apurado mediante aplicação da tabela progressiva anual sobre a base de cálculo apurada, de modo que apenas com a apuração anual do imposto é que é possível conferir se o contribuinte é devedor ou credor da Fazenda Nacional.

A doutrina especializada tem entendido que a sistemática de “bases correntes” deve ser interpretada *cum grano salis*. É nesse sentido que tem sustentado Mary Elbe Queiroz²:

“A sistemática de ‘bases correntes’ como forma de tributação, tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas, tem por escopo a tributação das rendas ou proventos à medida que esses vão sendo auferidos.

Trata-se, indiscutivelmente, de disposição expressa em lei. Contudo, a interpretação a ser adotada e a mais consentânea com o conjunto estrutural previsto no ordenamento jurídico brasileiro, é de que tal sistemática veio permitir, apenas, que a ocorrência do fato gerador do imposto pudesse acontecer em lapso de tempo menor do que o período anual anteriormente vigente. Sob a ótica do Fisco, todavia, tal prescrição tem por objetivo possibilitar a exigência de ‘antecipações’, momento em que, segundo a Administração Tributária, teria ocorrido o fato gerador do IR.

Tal sistemática jamais poderá ser compreendida como autorização legal que permita a realização do fato gerador do IR a cada ingresso de valor ou receita percebida no curso do ano-calendário de sua ocorrência, pois, do contrário estar-se-ia desvirtuando a hipótese de incidência constante na lei, bem assim o próprio conceito constitucional de renda ou proventos, visualizado como acréscimo patrimonial.

¹ Essa previsão é reproduzida no artigo 2º, § 2º do Decreto n. 3.000/99.

² QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004, p. 134-135.

Essa forma de incidência não deverá ser considerada como uma permissão para que as rendas ou proventos sejam tributados de imediato, no momento de qualquer ingresso, uma vez que o fato gerador do tributo não é o ingresso de valores, mas sim, a aquisição da disponibilidade de renda ou provento, esses considerados como um *plus*, como até aqui já ficou demonstrado à exaustão.

[...]

Adotar-se outro entendimento seria afrontar os princípios da igualdade, legalidade, capacidade contributiva, pessoalidade, generalidade e progressividade a que está, irremediavelmente, submetida a incidência do Imposto sobre a Renda, pois, no momento dos ingressos, ainda não se tem como aferir se houve acréscimos e do quanto percebido qual o valor que, efetivamente, se refere a 'acrécimo' ou lucro, como colocado na lei." (grifei).

Nesse contexto, reconheça-se que a tributação dos rendimentos obtidos da atividade rural será apurada mediante escrituração do Livro Caixa no qual deverá abranger as receitas, as despesas de custeio e/ou investimento e os demais valores que integram a atividade, conforme dispunha o artigo 60 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, vigente à época da presente autuação. Isso quer dizer que os resultados provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas são registrados em Livro Caixa e, se for o caso, devem ser indicados nas respectivas Declarações de Ajuste Anual juntamente com os demais rendimentos caso existam, conforme dispunha o artigo 787 e seguintes do RIR/99.

E, aí, tendo em vista que a tributação dos rendimentos da atividade rural ocorre efetivamente com base na regra geral consubstanciada na sistemática de tributação anual por ocasião do ajuste, tem-se que o fato gerador do imposto sobre a renda ocorrerá tão-somente no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. Em outras palavras, o que deve restar claro é que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é complexo e ocorre apenas em 31 de dezembro de cada ano-calendário, já que é aí que a apuração do resultado da atividade rural será realizada por completo a partir da análise das diferenças entre o valor da receita bruta recebida e o montante das despesas pagas no ano-calendário, correspondentes a todos os imóveis rurais da pessoa física³.

Considerando, pois, que o fato gerador do IPRF para fins de apuração do resultado positivo proveniente da atividade rural ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, resta-nos, agora, verificar se, de fato, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN deve ser aplicada ao caso em apreço. Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 150, § 4º do CTN:

“Lei nº 5.172/66

SEÇÃO II - Modalidades de Lançamento

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.

³ Cf. Decreto nº 3.000/99. Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).

[...]

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

Observe-se que por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF – RICARF⁴, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015, o exame da suposta ocorrência da decadência deve ser realizado à luz do entendimento firmado no Recurso Especial n. 973.733/SC, julgado sob o rito do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, cuja tese restou firmada nos seguintes termos:

“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”

De acordo com tal entendimento, a regra de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN só deve ser aplicada nos casos em que o sujeito passivo tiver antecipado pagamento de Imposto de Renda e não houver comprovação de dolo, fraude ou simulação, porque, do contrário, prevalecerá a regra decadencial constante do artigo 173, inciso I do CTN. A propósito, é nesse mesmo sentido que tem se manifestado a jurisprudência deste Tribunal, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexivo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

[...]

(Processo n. 13.116.002.686/2007-01. Acórdão n. 2201-005.059, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 14.03.2019. Publicado em 04.04.2019).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. FATO GERADOR EM 31 DE DEZEMBRO.

⁴ Cf. RICARF. Art. 62. (omissis). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, § 4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

[...]

(Processo n. 19647.013453/2004-61. Acórdão n. 2401-006.080, Conselheiro Relator Rayd Santana Ferreira. Sessão de 12.03.2019. Publicado em 08.04.2019”).

Dito isto, verifique-se que, no caso, o fato gerador do IRPF relativo ao ano-calendário 2000 ocorreu em 31.12.2000, já que houve pagamento parcial do imposto, sendo que o recorrente foi intimado da lavratura do Auto de Infração apenas em 23.02.2006, conforme se pode verificar do *Termo de Encerramento da Ação Fiscal* juntado às fls. 1.916. Afirma-se que o fato gerador do imposto ocorreu em 31.12.2000 porque houve pagamento parcial do imposto parcial no respectivo ano-calendário de 2000, conforme se pode verificar tanto da respectiva *Declaração de Ajuste Anual* juntada às fls. 1.871/1.875 quanto do item denominado *Consolidação dos Rendimentos Tributáveis* constante do referido *Termo de Encerramento*.

Considerando, pois, que no respectivo ano-calendário houve pagamento do imposto e que, por outro lado, não houve qualquer comprovação de fraude, dolo ou simulação, decerto que a regra decadencial que deve ser aplicada ao caso concreto é a prevista no artigo 150, 4º do Código Tributário Nacional, que dispõe que o lançamento por homologação deve ser realizado em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Por essas razões, entendo que o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000 encontra-se decaído, haja vista que o lançamento relativo ao referido ano-calendário poderia ter sido efetuado até 31.12.2005, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

2. Do indeferimento fundamento do pedido de realização de perícia e da ausência de violação ao direito de defesa

De início, registre-se que a análise que aqui deve ser realizada tem por base o artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, o qual, aliás, prescreve duas hipóteses de nulidade dos atos jurídicos administrativos, sendo que enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

O que nos interessa efetivamente para o deslinde da questão que ora se analisa é verificar que o inciso II cuida da nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa, que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal, sendo essa a razão pela qual as decisões administrativas devem sempre ser proferidas em respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa, sob pena de serem consideradas nulas em decorrência da falta de elemento essencial à sua formação.

Em síntese, o que se busca examinar no caso em apreço é se o indeferimento do pedido de realização de diligência pode ser considerado como *preterição ao direito de defesa* nas hipóteses em que a autoridade julgadora de 1ª instância entende que a sua realização se revela prescindível para a formação de sua livre convicção

A propósito, note-se que o instituto da perícia no campo do processo administrativo fiscal encontra guarida nos artigos 16, inciso IV e § 1º e 18 do Decreto n. 70.235/72, os quais dispõem o seguinte:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).” (grifei).

Com certa frequência, os contribuintes têm solicitado a realização de diligências com a finalidade de esclarecer algum ponto controvertido ou questões técnicas, sendo que, de acordo com o que determina a legislação tributária de regência, as diligências pretendidas devem atender aos requisitos ali estabelecidos, porque, do contrário, tais pedidos serão considerados como não formulados, o que significa dizer que os contribuintes que acabam solicitando a realização de diligências devem expor os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

Com efeito, o deferimento do pedido de realização de diligência depende da demonstração das circunstâncias e causas que a motivaram e determinaram sua imprescindibilidade, de modo que a realização de diligências apenas faz sentido se for realizada com o intuito de, em nome da verdade material, certificar a legitimidade do lançamento. E, aí, considerando que a realização de diligência não constitui direito subjetivo do autuado, caso a

autoridade julgadora entenda pela sua desnecessidade e resolva não acolher o pedido tal qual formulado, deverá, expressamente, motivar sua recusa sob pena de nulidade da decisão, sendo que, restando-se cumprida a exigência de motivação relativa ao indeferimento, restará ao interessado, apenas, recorrer da decisão denegatória do pleito à instância superior.

O artigo 28 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que o indeferimento do pedido de perícia deve restar fundamentado, sendo que a motivação aí acaba se revelando como condição necessária para o exercício do direito de defesa. Veja-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).” (grifei).

Fixadas essas premissas iniciais, note-se que, no caso em tela, a autoridade julgadora de 1ª instância acabou considerando a realização da diligência como dispensável para o deslinde do caso, já que a autuação estaria fundamentada em fatos e possuía elementos de prova que não demandavam a realização de diligências. Além disso, registre-se, ainda, que a referida autoridade acabou dispondo pela desnecessidade de realização de diligência visando a intimação da SEFAZ-ES para que realizasse a procura minuciosa das Notas Fiscais de custeio em nome do recorrente correspondentes aos anos-calendários de 2001 e 2002 e que, segundo ele próprio, encontravam-se acostadas a processos em trâmite naquela Secretaria, haja vista que o órgão já havia sido oficiado e já havia encaminhado os respectivos documentos existentes.

De todo modo, o que deve restar claro é que o indeferimento do pedido de diligência restou fundamentado pela autoridade julgadora de 1ª instância em observância ao que dispõem os artigos 18 e 28 do Decreto nº 70.235/72, conforme se pode observar do trecho transcrito abaixo:

“Então, é essencial que seja esclarecido que o pedido de diligência/perícia será indeferido quando sua realização revele-se prescindível para a formação da convicção pela autoridade julgadora. Vale enfatizar que a presente autuação se fundamenta em fatos e possui elementos de prova que não necessitam de diligência para que o julgador possa formar o seu entendimento. Com esse fundamento e com base em tudo que já foi relatado anteriormente, se faz necessário indeferir o alegado pleito.”

A propósito, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal vem há muito se manifestando no sentido de que o indeferimento fundamentado do pedido de realização de diligência não caracteriza cerceamento do direito de defesa quando a medida se mostra desnecessária. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:2002

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. DILIGÊNCIAS OU PERÍCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Pacífico o entendimento desta Câmara de que o indeferimento fundamentado do pedido para realização de perícias e diligências, não caracteriza cerceamento do direito de defesa. Na hipótese, desnecessária a realização da prova requerida.

[...]

(Processo n. 10882.003304/2007-89. Acórdão n. 2101-01.327, Conselheiro Relator José Raimundo Tosta Santos. Sessão de 26.10.2011. Publicado em 30.11.2011).”

Seguindo essa linha de raciocínio, acrescente-se, ainda, que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁵:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

Nesse contexto, tem-se que a atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, restando-se concluir, portanto, que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora

⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente, porque, como cediço, e de acordo com os artigos 373, inciso I do Código de Processo Civil de 2015⁶, 16, inciso III do Decreto n. 70.235/ 72⁷ e artigo 36 da Lei n. 9.784/99⁸, caberá ao próprio interessado comprovar os fatos tais quais alegados.

Em outras palavras, a realização de diligências não pode ser compreendida como uma espécie de substituição do dever do sujeito passivo em comprovar suas alegações a partir do levantamento de documentos que deveriam ter sido trazidos aos autos por ele próprio.

A jurisprudência deste Tribunal também acaba corroborando nossa linha de entendimento no sentido de que a realização de diligências nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 não tem por escopo o levantamento de documentos e provas em favor do contribuinte, já que o próprio contribuinte é quem dispõe de meios próprios para tanto. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO.

O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

(Processo n.10730.723244/2011-32. Acórdão n. 2202-003.999. Conselheiro(a) Relator(a) Júnia Roberta Gouveia Sampaio. Redator designado Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Sessão de 08.07.2017. Acórdão publicado em 03.07.2017).” (grifei).

Considerando que o indeferimento fundamentado do pedido de realização de perícia não caracteriza cerceamento ao direito de defesa quando a medida se mostra desnecessária, entendo por rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa tal qual formulada, de modo que a decisão recorrida nesse ponto deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

3. Do objeto da autuação e da falta de comprovação das despesas de custeio e investimento

⁶ Verifique-se, por oportuno, que o artigo 333, inciso I do Código de Processo Civil 1973 acabou sendo substituído, por assim dizer, pelo artigo 373, inciso I do CPC/2015, que, a propósito, dispõe igualmente no sentido de que "o ônus da prova incube ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito".

⁷ Cf. Decreto n. 70.235/72. Art. 16. A impugnação mencionará: III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

⁸ Cf. Lei n. 9.784/99. Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Registre-se, de logo, que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/66

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza. Não se trata de questão irrelevante, já que, a partir da rígida repartição de competências adotada pelo nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente. Decerto que a mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acréscimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É nesse sentido que dispõem Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera⁹:

“Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria da *renda-produto*, dois problemas se apresentam:

- Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”;
- Não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo).

Tampouco escapa às críticas a teoria da *renda-acréscimo*, apresentando, do mesmo modo, dois problemas:

- Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial;

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

– Não explica a tributação sobre os rendimentos brutos auferidos pelo não residente (que, via de regra, é tributado de maneira definitiva mediante retenção na fonte, sem avaliar o efetivo acréscimo patrimonial entre dois períodos).

Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.” (grifei).

Nesse contexto, observe-se que o artigo 57 do RIR/99¹⁰, vigente à época dos fatos aqui discutidos¹¹, cuidou de dispor que os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas deveriam ser apurados de acordo com as regras ali previstas. Quer dizer, a renda tributada aí leva em conta os resultados positivos, os quais devem ser considerados a partir das receitas, das despesas de custeio e de investimentos e dos demais valores que integram a atividade. A propósito, note-se, ainda, que o artigo 63 do RIR/99 dispunha que o resultado da atividade rural deveria ser obtido a partir da diferença entre o valor da receita bruta recebida e as despesas pagas no ano-calendário, correspondentes a todos os imóveis rurais da pessoa física¹².

Dito isto, registre-se que o artigo 60, § 1º do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 dispunha pela obrigatoriedade da comprovação das receitas e das despesas escrituradas no *Livro Caixa* através de documentação idônea que identificasse o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação. Confira-se:

“Decreto nº 3.000/99

Subseção III – Formas de Apuração

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18).

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o

¹⁰ Cf. Decreto nº 3.000/99. Art. 57. São tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nesta Seção (Lei nº 9.250, de 1995, art. 9º).

¹¹ Confira-se que de acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

¹² Cf. Decreto nº 3.000/99. Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).

adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 1º).” (grifei).

E a própria legislação de regência cuidou de dispor sobre o conceito de *despesas de custeio e de investimentos*, conforme se pode observar da inteligência do artigo 62 do RIR/99, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Decreto nº 3.000/99

Subseção V - Despesas de Custeio e Investimentos

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

[...]” (grifei).

Fixadas essas premissas iniciais, note-se que, no caso em tela, o recorrente comprovou, durante o procedimento fiscalizatório, parte das despesas de custeio e investimento relativas aos anos-calendário de 2000 e 2003, conforme se pode verificar das *Notas Fiscais* juntadas às fls. 647/754 e 1.536/1.663, relativas ao ano-calendário de 2000), e fls. 755/1.527, correspondentes ao ano-calendário de 2003, de modo que a autoridade fiscal acabou considerando que as despesas de custeio e investimento encontravam-se lastreadas nas respectivas Notas nos termos da planilha abaixo reproduzida:

NOTAS FISCAIS DE CUSTEIO	
HELMAR GUNS: 527.674.267-72	
MÊS	VALOR (R\$)
jan/00	10.311,28
fev/00	14.915,70
mar/00	697,00
abr/00	14.271,60
mai/00	70.453,58
jun/00	77.188,95
jul/00	32.967,47
ago/00	47.997,00
set/00	39.286,34
out/00	33.628,00
nov/00	49.884,15
dez/00	7.313,80
TOTAL	398.914,87
jan/03	316.801,02
fev/03	207.889,63
mar/03	196.838,52
abr/03	203.366,81
mai/03	310.220,39
jun/03	492.516,39
jul/03	311.072,71
ago/03	390.001,83
set/03	258.505,39
out/03	398.317,48
nov/03	409.363,38
dez/03	305.203,44
TOTAL	3.800.096,99

Ocorre que em relação aos anos-calendário de 2000 e 2003, a autoridade fiscal apurou que as despesas de custeio efetivamente comprovadas totalizaram valores inferiores àqueles que haviam sido indicados nas respectivas *Declarações de Ajuste Anual* juntadas às fls. 1.871/1.875 e fls. 1.885/1890.

E, aí, considerando que o resultado da atividade rural é apurado a partir da diferença entre o valor da receita bruta e o montante das despesas pagas no ano-calendário nos termos do que prescrevera o artigo 63 do RIR/99, a autoridade considerou que o resultado tributável no que diz respeito ao ano-calendário de 2000 foi de R\$ 102.551,08, enquanto que em relação ao ano-calendário de 2003 o resultado apurado foi de R\$ R\$ 160.565,01, tendo sido aplicada aí a regra do artigo 71 do RIR/99, a qual dispunha que o resultado da atividade rural deveria limitar-se a 20% do valor da receita recebida. Ao final, a autoridade fiscal concluiu que as diferenças deveriam ser glosadas no montante de R\$ 77.046,66 em relação ao ano de 2000 e R\$ 126.354,46 no que concerne ao ano de 2003, conforme se pode observar da planilha abaixo reproduzida:

Consolidação dos Rendimentos Sujeitos ao Ajuste Anual (R\$)				
Descrição	Ano-Calendário			
	2000	2001	2002	2003
Rendimentos Tributáveis Declarados	29.038,42	33.329,87	30.795,65	40.837,36
(+) Despesas Glosadas da Atividade Rural	77.046,66	139.208,13	270.196,66	126.354,46
(-) Deduções (Dependentes e Despesas Médicas)	16.740,00	15.500,00	7.532,60	9.400,00
(=) Base de Cálculo do Imposto Anual Consolidada	89.345,08	157.038,00	293.459,71	157.791,82
(=) Imposto Devido (tabela progressiva anual)	20.249,89	38.865,45	75.624,52	38.315,85
(-) Imposto Pago (ajuste)	224,76	1.054,48	1.585,05	3.907,31
(=) Imposto a Pagar (lançado de ofício)	20.025,13	37.810,97	74.039,47	34.408,54

Já no que tange aos anos-calendário de 2001 e 2002, é de se reconhecer que o recorrente foi intimado em diversas oportunidades para apresentar documentos que pudessem comprovar as despesas de custeio e/ou investimento relativamente aos referidos anos-calendários e, ao final, mesmo diante da concessão de sucessivas prorrogações de prazo através do Termo nº 02 – 068/2005 (fls. 460) e protocolos de fls. 461 e 463, o recorrente não obteve êxito em apresentar documentos idôneos que pudessem comprovar a realização das despesas de custeio e/ou investimento tais quais indicadas em suas respectivas Declarações de Ajuste Anual, sendo esse o motivo pelo qual as despesas dos anos-calendário 2001 e 2002 foram glosadas.

A propósito, vale destacar que a autoridade fiscal ainda entendeu por oficiar a Secretaria da Fazenda do Espírito Santo para que pudesse verificar a existência de notas de custeio em nome do recorrente relativamente aos respectivos anos-calendário 2001 e 2002, as quais, segundo ele, encontravam-se juntadas nos processos nº 20151241 e 20434863 que tramitavam naquela Secretaria, conforme se pode verificar do Ofício nº 440/2005/SEFIS/DRF/VIT/ES juntado às fls. 1.528. Em resposta, a SEFAZ-ES encaminhou o Ofício nº 142/SEFAZ-ES/GEFIS/GAB (fls. 1.529) informado o seguinte:

“Em atenção ao ofício nº. 44012005/SEFISIDRFNITIES estamos encaminhando cópias de todas as notas fiscais constantes no processo SEFAZ N. 20151241 em nome de HELMAR GUNS.

Em relação ao Processo N. 20434863, o mesmo foi protocolado nesta Secretaria em nome do produtor Florêncio Guilherme, e neste processo, inexistem documentos fiscais em nome do produtor Helmar Guns.”

De acordo com a autoridade fiscal as notas fiscais encaminhadas referiam-se aos anos-calendário de 1999 e 2000, sendo que o ano de 1999 não é objeto da presente autuação e as notas fiscais relativas ao ano-calendário 2000 já haviam sido encaminhadas pelo próprio recorrente, à exceção das notas fiscais de energia elétrica (fls. 1.530/1.536), as quais, a rigor, foram consideradas para fins do cômputo total das despesas de custeio e/ou investimento.

Como não bastasse, a autoridade fiscal entendeu por encaminhar, uma vez mais, o Ofício nº 521/2005/SEFIS/DRF/VIT/ES à SEFAZ-ES solicitando a verificação da existência de

notas fiscais de compra (custeio) em nome do recorrente relativas aos mesmos anos-calendário de 2001 e 2002, já que, segundo o próprio recorrente, encontravam-se acostadas ao processo nº 30397260 e/ou nos processos de interesse de Florêncio Florentino Guilherme (fls. 1.869). Em resposta de fls. 1.870, a SEFAZ-ES encaminhou o Ofício nº 006/SEFAZ-ES/GEFIS/GAB em que dispôs o seguinte:

“Em atenção ao ofício W. 52112005/SEFIS/DRF/VIT/ES informamos a V. Sa. Que procedemos o desarquivamento do processo nº 30397260, não localizando os documentos fiscais solicitados.”

À toda evidência, o que se verifica aí é que o recorrente não logrou êxito em comprovar as despesas de custeio e/ou de investimento tais quais indicadas nas respectivas Declarações de Ajuste Anual juntadas às fls. 1.876/1.879 (ano-calendário 2001) e fls. 1.881/1.884 (ano-calendário 2002).

Considerando, por um lado, que o recorrente não acostou ao presente Recurso Voluntário novos documentos que pudessem atestar a efetividade das despesas de custeio e/ou investimento realizadas nos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003 e, por outro lado, que alegações recursais são um tanto genéricas e não têm o condão de modificar a realidade dos fatos tais quais descritos e aqui discutidos, entendo por não acolher das alegações recursais tais quais formuladas.

4. Das alegações de que a multa é inconstitucional por violação ao princípio da proibição do tributo com efeito confiscatório e da aplicação da Súmula CARF nº 2

De fato, toda multa exerce a função de apenar o sujeito a ela submetido tendo em vista o ilícito praticado. É na pessoa do infrator que recai a multa, isto é, naquele a quem incumbia o dever legal de adotar determinada conduta e que, tendo deixado de fazê-lo, deve sujeitar-se à sanção cominada pela lei.

Por essa razão, é de se reconhecer que a multa aqui analisada foi aplicada corretamente com fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, o qual, aliás, encontra-se válido e vigente, restando-se concluir, portanto, que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional

E ainda que assim não fosse, note-se que a alegação do caráter confiscatório da multa fundamenta-se no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal e tem por escopo a inconstitucionalidade ou ilegalidade da medida, sendo que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF nº2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com a legislação de regência e que, por outro lado, não cabe a este E. CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias que se encontram válidas e vigentes, reafirmo que a multa foi aplicada corretamente com fundamento no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e, portanto, não pode ser afastada tal como pretende o recorrente.

5. Da incidência dos juros de mora com base na Taxa Selic

Em relação a alegação de que os juros não podem ser calculados com base na Taxa Selic, é de se reconhecer que o artigo 84, inciso I e § 1º da Lei n. 8.981/1995, combinado com o artigo 13 da Lei n. 9.065/1995 e artigo 61, § 3º da Lei n. 9.430/96 preceituam que sobre os créditos tributários da União formalizados em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995 e que não são pagos até a data do vencimento serão acrescidos juros de mora calculados com base na variação da Taxa referencial do *Sistema Especial de Liquidação e Custódia* – SELIC para títulos federais, acumulada, mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente. Confira-se:

“Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

[...]

§ 1º Os juros de mora incidirão a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, e a multa de mora, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito.

Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1997

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Aliás, é nesse sentido que dispõe a Súmula Vinculante CARF n. 4, cuja redação transcrevo abaixo:

“Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Considerando que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil – RFB devem ser calculados com base na Taxa SELIC, entendo que a linha de defesa tal qual levantada pela recorrente no tópico relativo à *capitalização e ilegalidade dos juros cobrados* não deve ser acolhida.

6. Dos precedentes mencionados e da ausência de vinculação

Inobstante o recorrente tenha colacionado jurisprudência que ao menos em tese poderia corroborar sua linha de defesa, o fato é que tais decisões não estão compreendidas na

expressão “legislação tributária” constante do artigo 96 do Código Tributário Nacional¹³, já que não apresentam eficácia normativa e, por isso mesmo, não constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, nos termos do artigo 100, inciso II do CTN, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/1966

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” (grifei).

Como se pode notar, apenas as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa, ostentando a natureza jurídica de normas complementares, é que compõem a legislação tributária. De fato, as leis sempre apresentam certa margem para dúvidas razoáveis por parte do intérprete, especialmente em razão da inevitável vaguidade dos conceitos utilizados. Por isso que as normas complementares são de grande utilidade, porque, por um lado, acabam afastando a possibilidade de interpretações diferentes por parte de cada um de seus agentes e, por outro lado, fazem com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o artigo 3º do CTN.

A título de esclarecimentos, note-se que muito embora o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional prescreva que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa equivalem a normas complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, é de se reconhecer que essa competência só veio a ser exercida pela União através da Lei n. 11.196/2005, que, a rigor, acabou conferindo força vinculante às súmulas aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A aprovação de súmula que retrate julgados reiterados e uniformes da CSRF passou a permitir que os órgãos de julgamento administrativo introduzam no sistema jurídico norma com atributos de generalidade e abstração. Os juízos das Delegacias de Julgamento de primeira instância e da própria Secretaria da Receita Federal deverão obedecer os enunciados sumulados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e fatos semelhantes entre si subsumir-se-ão a entendimentos jurisprudenciais previamente construídos, os quais darão azo a decisões idênticas. Com efeito, a Lei n. 11.196, de 2005, habilitou o órgão de jurisdição administrativa a introduzir enunciados com validade *erga omnes* no sistema jurídico. São atos normativos de caráter infralegal que se enquadram como instrumentos secundários ou derivados, já que são incapazes de, por si só, inovar a ordem jurídica brasileira.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n. 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento favorável aos contribuintes pelos órgãos da Administração Tributária, evitando litígios sobre matérias já pacificadas no âmbito dos órgãos colegiados. A partir da edição da súmula vinculante o julgador estará submetido a novas

¹³ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula.

Atualmente, a previsão da edição de súmulas e a atribuição de efeito vinculante pelo Ministro da Economia está prevista no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n 343, de 09 de junho de 2015. Confira-se:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

CAPÍTULO V - DAS SÚMULAS

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

[...]

§ 2º A vinculação da administração tributária federal na forma prevista no **caput** dar-se-á a partir da publicação do ato do Ministro de Estado da Fazenda no Diário Oficial da União.” (grifei).

Por essas razões, entendo que também nesse ponto não assiste razão ao recorrente, porque, como bem demonstrado, os precedentes administrativos tais quais colacionados não constituem normas complementares do direito tributário nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional e, por isso mesmo, não se enquadram no conceito de legislação tributária constante do artigo 96 do referido Código.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e, de ofício, entendo por dar-lhe provimento parcial para reconhecer a ocorrência da decadência do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega