



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.000905/2009-54
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-004.621 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2017
Matéria IRPF
Recorrentes JOSE DONISETH BALAN
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO. VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PREJUDICIAL DE ADMISSIBILIDADE. PORTARIA MF Nº 63. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada, para fins de Recurso de Ofício, ocorre em dois momentos: primeiro quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, observando-se a legislação da época e segundo quando da apreciação do recurso pelo CARF, em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103: *"Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância"*.

In casu, aplica-se o limite instituído pela Portaria MF nº 63 que alterou o valor para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00.

NULIDADE DA INTIMAÇÃO. VIA POSTAL AO ADVOGADO. CASO CONCRETO. POSSIBILIDADE.

É válida a intimação por via postal no endereço do advogado do contribuinte, devidamente constituído por meio de procuração para o foro em geral, quando esta pretensão é requerida expressamente durante o procedimento fiscal.

In casu, haja vista que o procurador do contribuinte participou de toda a fase procedimental, respondendo as intimações, sendo o responsável pela juntada de documentos e de extratos, e na impugnação apresentada, em nenhum momento, percebe-se insuficiência de conhecimento acerca da infração ou

alguma argumentação cuja prova dependeria de documento cuja posse fosse exclusiva do contribuinte, não sendo possível decretar a nulidade do feito nesse aspecto.

NULIDADE. IRREGULARIDADE NO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. NÃO MACULA O LANÇAMENTO. LANÇAMENTO VÁLIDO.

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

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTECIPAÇÃO PAGAMENTO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE E IMPOSTO PAGO NO AI. APROVEITAMENTO. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, CTN. ENTENDIMENTO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo a ocorrência de pagamento, a partir da constatação de imposto de renda retido na fonte constante da Declaração de Ajuste Anual, bem como da informação de imposto pago no próprio AI, é entendimento uníssono deste Colegiado a aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, ressalvados entendimentos pessoais dos julgadores a propósito da importância ou não da antecipação de pagamento para efeito da aplicação do instituto, sobretudo após a alteração do Regimento Interno do CARF, notadamente em seu artigo 62-A, o qual impõe à observância das decisões tomadas pelo STJ nos autos de Recursos Repetitivos - Resp nº 973.733/SC.

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, quando não forem comprovados a sua origem,

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

IRPF. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora não disserta absolutamente nada sobre o tema no Termo de Verificação Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, não conhecer do recurso de ofício. Por unanimidade, conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial, para: a) reconhecer a decadência do lançamento relativo ao ano-calendário 2003; e b) no mérito, afastar a multa qualificada, mantendo o percentual básico de 75%.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Marcio de Larcada Martins, Andrea Viana Arrais Egypto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

JOSE DONISETH BALAN, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 3ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 17-41.871/2010, às e-fls. 1131/1150, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da glosa de despesa da atividade rural, compensação indevida de prejuízos da atividade rural, constatação de acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, em relação aos anos-calendário 2003 e 2004, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 1033/1044, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 14/08/2009 (AR. e-fl. 1066), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrentes dos seguintes fatos geradores:

a) GLOSAS DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. Glosa de despesas da atividade rural apurada conforme melhor detalhado no Termo de Verificação Fiscal.

b) COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL. Compensação indevida de prejuízos da atividade rural, conforme melhor detalhado no Termo de Verificação Fiscal.

c) ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrado em Demonstrativos de Variação Patrimonial de fls. 937 a 943, do volume 05.

d) OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito E DE POUPANÇA, mantidas no Banco Bradesco S.A., em relação às quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Após regular processamento, interposta impugnação contra exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a 3ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, achou por bem julgar parcialmente improcedente o lançamento, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 17-41.871/2010, de e-fls. 1131/1150, sintetizados na seguinte ementa:

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

Ano- calendário: 2003, 2004

*INTIMAÇÃO VIA POSTAL ADVOGADO - ENDEREÇADA AO
ESCRITÓRIO DO POSSIBILIDADE.*

*É válida a intimação por via postal no endereço do advogado do
contribuinte, devidamente constituído por meio de procuração*

para o foro em geral, quando esta pretensão é requerida expressamente durante o procedimento fiscal.

PRELIMINAR - PROVA EMPRESTADA.

Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos são hábeis para provar a verdade dos fatos e, portanto, são admitidas no processo.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Desde que não acarretem prejuízos irreparáveis ao contribuinte fiscalizado, quaisquer irregularidades na emissão ou na prorrogação dos Mandados de Procedimentos Fiscais não provocam a nulidade do lançamento tributário decorrente.

DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Após 1º de janeiro de 1997, com a entrada em vigor da Lei 9.430 de 1996, consideram-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.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial a descoberto cuja origem não tenha sido comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte, ou sujeitos a tributação exclusiva, é autorizado o lançamento do imposto de renda correspondente.

ATIVIDADE RURAL - DESPESAS COM INVESTIMENTO - UTILIZAÇÃO FORA DA ATIVIDADE.

Restando evidenciado nos autos que o contribuinte não utilizou os veículos adquiridos no exercício da atividade rural, tais dispêndios não podem ser escriturados como despesas com investimento para fins de apuração do resultado na atividade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

Em observância ao disposto no 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c a Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Também inconformado com a parte mantida pela Decisão encimada, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 1160/1228, procurando demonstrar a total improcedência do Auto, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após detalhado relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, reitera as razões da impugnação, requerendo a improcedência do lançamento, primeiramente não caberia a juntada neste processo administrativo de documentos relativos ao processo criminal, já que aqui se trata de verificar a prática de omissão de rendimentos e de sonegação, já sendo o contribuinte julgado e condenado pela justiça.

Preliminarmente, esclarece sobre o MPF que foi emitido e dado ciência ao fiscalizado em 26/10/2007 e' o de nº 08.1.90.00-2007-01578-9, já o MPF que consta no Termo de Início lavrado em 03/09/2007 é o de nº 081900-2005-01578-9, ou seja, a ação fiscal só tem início de fato, com a apresentação e ciência pelo sujeito passivo do Termo de início de fiscalização atrelado ao MPF correspondente, por conseguinte, essa falha cometida no início do trabalho fiscal, invalida de direito todo o procedimento, pugnando pela nulidade do auto.

Ainda preliminarmente, pugna pela nulidade do auto de infração por falta de intimação e a quebra da garantia fundamental constitucional do devido processo legal e do contraditório, uma vez que a ciência do lançamento foi enviada por via postal ao endereço do escritório do advogado Dr. Wesley Macedo de Souza, não tendo o advogado procuração para receber intimação, mas apenas acompanhar o procedimento fiscal. Nenhuma intimação chegou no antigo domicílio do contribuinte e também no novo, além do contribuinte a época encontrar-se sob a custódia do Estado.

Também de forma preliminar, suscita a aplicação do art. 150, § 4º do CTN para declarar a decadência do fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2003, haja vista que o lançamento deveria ter acontecido até o dia 31 de dezembro de 2008, colacionando diversas jurisprudências e ensinamentos doutrinários quanto a matéria.

Em relação ao mérito, não pode prosperar o lançamento de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, pois todos os créditos considerados são oriundos da atividade rural desenvolvida, da prestação de serviços de transporte e distribuição de lucros da transportadora, apesar de não ser possível estabelecer um liame de todos os depósitos com a receita individualizada, todas as receitas foram devidamente escrituradas no livro diário e razão da atividade rural.

Insurgiu-se que a autoridade desconsiderou todas as notas fiscais de vendas oriundas da atividade rural, com base em escutas telefônicas, depoimentos de pessoa envolvidas na Operação Hydra e, também, porque nem todas as receitas passaram pelas contas bancárias. Porém, realmente, nem todos os valores da atividade rural transitam pela conta corrente, sendo informados na declaração de ajuste dos anos-calendário 2003 e 2004 valores "consideráveis" que, por si sós já provariam a atividade desenvolvida, estando incluídos nestes valores constam as receitas de fretes na proporção de 40%, conforme estabelece a legislação.

Afirma que as receitas identificadas nas planilhas (anexo V) provém de venda de bovino, venda de milho, soja, abóbora e melancias, lastreadas em notas fiscais emitidas por empresas idôneas, e, valores relativos a baixas automáticas da conta poupança são transferências interbancárias que não devem ser consideradas na soma do depósito bancário.

Esclarece que nas contas do contribuinte existe sobra de caixa de R\$ 80.816,58 e nas contas da auditora fiscal Sra. Neusa Paes existe patrimônio à descoberto da ordem de R\$ 2.009.084,23 isto porque na opinião dela, todas as notas fiscais de receitas da

atividade rural são falsas; todos os conhecimentos de fretes prestados às diversas pessoas jurídicas e religiosamente tributados no campo próprio da declaração da pessoa física desse ano calendário de 2003 são fabricados, inventados, simulados, ou coisa do gênero. Sequer o pró-labore recebido da Empresa Transbalan foi considerado, culminando em um total absurdo. Não podendo prosperar a autuação de Patrimônio a Descoberto, haja vista ter sobra de caixa com documentos hábeis e idôneos.

Contrapõe-se quanto a glosa de R\$ 636.450,00 como despesa de custeio referente à aquisição de graneleiros. Entretanto, a utilização dos graneleiros está diretamente ligada à atividade rural, sendo os grãos uma das principais atividades do contribuinte, ou seja, houve no caso bi-tributação quando se apurou variação patrimonial a descoberto em função da não consideração das receitas da atividade rural e glosa simultânea de despesas de custeio.

Na remota hipótese de prevalecer o cálculo do resultado da atividade rural apurada pela autoridade fiscal, o contribuinte tem o direito de optar pelo arbitramento previsto no art. 71 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999, aplicando o percentual de 20% para efeito de tributação.

Insurgiu-se também quanto a multa qualificada aplicada pela autoridade fazendária quanto na apuração da atividade rural, pois os documentos apresentados são legítimos e idôneos.

Sobre os demonstrativos de evolução patrimonial do ano-calendário 2004, a autoridade fiscal desconsiderou todas as notas fiscais de receita da atividade rural, todos os conhecimentos de fretes prestados à diversas pessoa jurídicas e informados nas declarações de ajuste,

Por último, esclarece que não foi considerada a título de origem dos recursos o lucro presumido apurado na DIPJ da empresa Transbalan no ano-calendário 2004, no valor de R\$ 352.139,45, correspondente a 76,61% de sua participação societária.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Consoante se positiva do Relatório Fiscal, a lavratura do Auto de Infração sob análise deveu-se da glosa de despesa da atividade rural, compensação indevida de prejuízos da atividade rural, constatação de acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, em relação aos anos-calendário 2003 e 2004, adotando como fatos geradores as seguintes importâncias:

a) GLOSAS DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. Glosa de despesas da atividade rural apurada conforme melhor detalhado no Termo de Verificação Fiscal.

b) COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL. Compensação indevida de prejuízos da atividade rural, conforme melhor detalhado no Termo de Verificação Fiscal.

c) ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrado em Demonstrativos de Variação Patrimonial de fls. 937 a 943, do volume 05.

d) OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA. Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito E DE POUPANÇA, mantidas no Banco Bradesco S.A., em relação às quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ressaltados, mais uma vez, os fatos geradores do Imposto de Renda Pessoa Física ora lançado, passamos a contemplar o Recurso de Ofício, bem como as razões de fato e de direito do Recurso Voluntário, senão vejamos.

RECURSO DE OFÍCIO

Preliminar de Admissibilidade

Á época da interposição do recurso vigia a Portaria MF nº 3/2008, que estabelecia o valor de alçada em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Entretanto, em 10 de fevereiro de 2017 foi publicada a Portaria MF nº 63 que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), vejamos:

Portaria MF nº 63/07

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da DRJ favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e segundo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

É o que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portanto, depreende-se que o limite de alçada a ser definitivamente considerado será aquele vigente no momento da apreciação, pelo Conselho, do respectivo Recurso de Ofício, vinculada pela Súmula Carf nº 103, encimada.

No presente caso, o montante de crédito Tributário exonerado foi abaixo do novo limite de alçada, vigente na data do presente julgamento, 14 de março de 2017.

Por todo o exposto, **não conheço do Recurso de Ofício**, em face de o montante de crédito Tributário exonerado situar-se abaixo do limite de alçada vigente.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, a nobre autoridade lançadora achou por bem decretar a improcedência parcial do feito, excluindo da Autuação os valores pertinentes ao arbitramento em 20% sobre a receita bruta por entender tratar-se de atividade rural e a consideração destes rendimentos para justificação da infração de acréscimo patrimonial à descoberto, **os quais foram contemplados acima por ocasião da análise do Recurso do Ofício, razão pela qual analisaremos adiante as demais razões de recurso do contribuinte, em sede de preliminar ou de mérito, exclusivamente no que tange os demais créditos, como segue.**

PRELIMINAR NULIDADE DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Preliminarmente, esclarece sobre o MPF que foi emitido e dado ciência ao fiscalizado em 26/10/2007 é o de nº 08.1.90.00-2007-01578-9, já o MPF que consta no Termo de Início lavrado em 03/09/2007 é o de nº 081900-2005-01578-9, ou seja, a ação fiscal só tem início de fato, com a apresentação e ciência pelo sujeito passivo do Termo de início de fiscalização atrelado ao MPF correspondente, por conseguinte, essa falha cometida no início do trabalho fiscal, invalida de direito todo o procedimento, pugnando pela nulidade do auto.

Não obstante compartilhar com o entendimento da recorrente, no sentido de que eventual vício no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF enseja a nulidade do feito, o certo é que a jurisprudência atual deste Colegiado e, principalmente, da Câmara Superior de

Recursos Fiscais, afasta a mácula no lançamento decorrente de pretensas irregularidades naquele ato, consoante se infere do julgado com sua ementa abaixo transcrita:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF
Exercício: 1999 VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO
FISCAL MPF.ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.*

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

Recurso voluntário negado.” (2ª Turma da CSRF, Processo nº 10280.001818/200355 – Acórdão nº 920201.757– Sessão de 27/09/2011)

Assim, em homenagem à economia processual, nos quedamos ao posicionamento majoritário deste Egrégio Conselho, o qual não acolhe a nulidade do lançamento decorrente de eventuais irregularidades na emissão do MPF, razão pela qual deixaremos de analisar pontualmente os vícios suscitados pela recorrente, uma vez restar totalmente infrutífero o exame destas questões, o que impõe seja rejeitada a preliminar de nulidade argüida.

PRELIMINAR NULIDADE DA CIÊNCIA DO LANÇAMENTO

Ainda preliminarmente, pugna pela nulidade do auto de infração por falta de intimação e a quebra da garantia fundamental constitucional do devido processo legal e do contraditório, uma vez que a ciência do lançamento foi enviada por via postal ao endereço do escritório do advogado Dr. Wesley Macedo de Souza, não tendo o advogado procuração para receber intimação, mas apenas acompanhar o procedimento fiscal. Nenhuma intimação chegou no antigo domicílio do contribuinte e também no novo, além do contribuinte a época encontrar-se sob a custódia do Estado.

Antes mesmo de adentrar-se ao mérito da questão, cumpre trazer a baila alguns esclarecimentos quanto a condição em que se encontrava o contribuinte durante o procedimento fiscal.

Destarte, em que pese a regra geral para as intimações/notificações, nos termos do Decreto nº 70.235/72 e da jurisprudência dominante, ser no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, o presente caso se apresenta como inusitado, de certa forma, exigindo uma interpretação sistemática das normas que regulamentam a matéria, senão vejamos.

Conforme documento de fls. 384/385, o contribuinte encontrava-se em outubro de 2007 sob a custódia do Estado, na Penitenciária Estadual de Maringá. Em razão desta particularidade, a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 386/387 foi dada, pessoalmente, pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá-PR.

Após tomar ciência do Termo de Início, o contribuinte constituiu seus procuradores os advogados Elvys Pascoal Barankievicz, Mércia Cristina Macedo de Sousa e Wesley Macedo de Sousa, por meio de procuração para o foro em geral (fl. 392),

especificando, ainda, poderes especiais para transigir, decidir, receber e dar quitação, levantar valores, firmar acordos, prestar declarações, substabelecer e desistir de medidas judiciais, especialmente no MPF que tramita da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo-DEFIS.

Em resposta ao termo acima, o procurador do contribuinte, peticionou à autoridade solicitando prorrogação do prazo e que as intimações e notificações referentes à fiscalização fossem enviadas ao endereço do seu escritório (fl. 391), *in verbis*:

“Requer ainda que todas as intimações e/ou notificações referentes a este MPF sejam enviadas para este escritório, cujo endereço consta no rodapé da petição. ”

Observa-se da transcrição acima que foi expressamente requerido pelo representante do contribuinte que todas as intimações e notificações lhe fossem diretamente enviadas ao seu endereço.

Acatado o requerimento, várias intimações realizadas durante o procedimento fiscal foram endereçadas ao escritório do representante do contribuinte, conforme os documentos de fls. 774, 779 e 784, e, em todos estes casos, as intimações foram respondidas.

Sobre o domicílio tributário, Paulo de Barros Carvalho leciona que:

“Vige a regra da eleição do domicílio que o sujeito passivo pode fazer a qualquer tempo, decidindo, espontaneamente, sobre o local de sua preferência. Todas as comunicações fiscais, de avisos e esclarecimentos, bem como os atos, propriamente, de intercâmbio procedimento/ - intimações e notificações -serão dirigidas àquele lugar escolhido (...)”{Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 8º ed, Saraiva, 1996, p.210)

O professor Paulo de Barros Carvalho define, o domicílio tributário como o local de preferência do sujeito passivo para receber as comunicações fiscais, as intimações e notificações.

Vale destacar também que o advogado ratifica no documento de fl. 869 e 891 o pedido de receber diretamente no endereço de seu escritório as intimações e notificações relativas ao contribuinte, lembrando que a não observação de tal conduta poderia afrontar o exercício regular da advocacia.

Por todo o exposto, percebe-se com absoluta clareza, que a alegada dificuldade de defesa não existiu, haja vista que o procurador do contribuinte participou de toda a fase procedimental, respondendo as intimações, sendo o responsável pela juntada de documentos e de extratos, e na impugnação apresentada, em nenhum momento, percebe-se insuficiência de conhecimento acerca da infração ou alguma argumentação cuja prova dependeria de documento cuja posse fosse exclusiva do contribuinte, não sendo possível decretar a nulidade do feito nesse aspecto.

DECADÊNCIA

Também de forma preliminar, suscita a aplicação do art. 150, § 4º do CTN para declarar a decadência do fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2003, haja vista que o lançamento deveria ter acontecido até o dia 31 de dezembro de 2008, colacionando diversas jurisprudências e ensinamentos doutrinários quanto a matéria.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“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 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.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses dois artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para o imposto de renda da pessoa física, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Ao fim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando o imposto de renda sujeito ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência

daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que o Imposto de Renda da Pessoa Física deve observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida inicialmente pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

In casu, a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **pois ao observar o quadro de origens e aplicações do departamento de pesquisa e investigação da SRF relativamente ao ano-calendário 2003, e-fl. 84 e 108, consta a informação de Imposto de renda Retido na Fonte, ou seja, modalidade de antecipação de pagamento, fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Apenas por questões de esclarecimentos, já que a informação acima comprova o pagamento parcial do imposto, na DIRPF do contribuinte referente ao ano-calendário 2003, e-fl. 115, apurou-se o saldo de imposto a pagar de R\$ 95.277,20, inclusive mencionado optando pela forma de pagamento parcelado em 6 vezes. Nos autos não consta os recibos de pagamento, porém como se extrai das declarações dos anos anteriores, os impostos apurados foram pagos pelo contribuinte, o que por analogia, esse também deve ter sido quitado.

Ainda em caráter de explanação, a infração quanto a atividade rural teve a multa qualificada a 150% por eventual dolo, fraude ou simulação, no entanto, os fatos geradores desta infração são apenas a partir do ano-calendário 2004, ou seja, período posterior ao em comento. Ainda assim, mesmo que a majoração da multa por eventual dolo, fraude e simulação se desse em todo o período da autuação e a todos os fatos geradores, no entendimento deste Conselheiro a qualificação não é cabível, conforme especificado em tópico mais a frente.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito tributário em **14/08/2009**, com a devida ciência da contribuinte, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período referente ao ano-calendário 2003, ou seja, **01/2003 até 31/12/2003**, os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

MÉRITO

Em suas razões recursais, pretende o contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial da exigência fiscal, dissertando a propósito da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, acréscimo patrimonial a descoberto e a infração quanto a atividade rural, como passaremos a analisar de maneira individualizada adiante.

Em defesa de sua pretensão, elabora substancioso arrazoadado contemplando com especificidade cada das infrações acima elencadas, concluindo pela não incidência do imposto de renda da pessoa física.

Em virtude das infrações lançadas na presente autuação, cada uma com suas peculiaridades, analisaremos a questão posta nos autos de maneira individualizada, senão vejamos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Alega que não pode prosperar o lançamento de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada, pois todos os créditos considerados são oriundos da atividade rural desenvolvida, da prestação de serviços de transporte e distribuição de lucros da transportadora, apesar de não ser possível estabelecer um liame de todos os depósitos com a receita individualizada, todas as receitas foram devidamente escrituradas no livro diário e razão da atividade rural.

Antes de adentrar as questões de mérito, vale ressaltar que a tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

"Art. 42, Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento 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."

§ 1º O valor das receitas ou dos 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\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) (Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.897).

§ 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.

*§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será *tirada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).*

§ 6º 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. (Incluído pela Lei nº 10637, de 30,12,2002)."

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presuntivo da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Para Pontes de Miranda, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em **iuris et de iure** (absolutas) e **iuris tantum** (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são

irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for iuris tantum, cabe a prova em contrário, conforme demasiadamente tratado em diversos outros votos deste Relator.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos recursos depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, assim presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser "modalidade de arbitramento" - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário e por este Tribunal.

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria foi editada a Súmula de nº 26, com a seguinte redação:

"A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada."

Mais uma vez, assim como na impugnação, o contribuinte nada se esforça sobre a comprovação dos numerários, apenas apresenta alegações genéricas sem fazer, contudo, a comprovação efetiva com a indicação da origem para cada crédito, ou seja, em relação aos depósitos efetuados na conta bancária não foram apresentados esclarecimentos convincentes e muito menos documentos hábeis e idôneos a demonstrar a origem de cada depósito bancário.

Em relação a esta questão, por todo o exposto, estando a decisão recorrida em consonância com os preceitos legais, deve permanecer intacta nesse aspecto.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Esclarece que nas contas do contribuinte existe sobra de caixa de R\$ 80.816,58 e nas contas da auditora fiscal Sra. Neusa Paes existe patrimônio à descoberto da ordem de R\$ 2.009.084,23 isto porque na opinião dela, todas as notas fiscais de receitas da atividade rural são falsas; todos os conhecimentos de fretes prestados às diversas pessoas jurídicas e religiosamente tributados no campo próprio da declaração da pessoa física desse ano calendário de 2003 são fabricados, inventados, simulados, ou coisa do gênero. Sequer o pró-labore recebido da Empresa Transbalan foi considerado, culminando em um total absurdo.

Sobre os demonstrativos de evolução patrimonial dos anos-calendário 2003 e 2004, a autoridade fiscal desconsiderou todas as notas fiscais de receita da atividade rural, todos os conhecimentos de fretes prestados à diversas pessoa jurídicas e informados nas declarações de ajuste,

Alega não poder prosperar a autuação de Patrimônio a Descoberto, haja vista ter sobra de caixa com documentos hábeis e idôneos.

Por último, esclarece que não foi considerada a título de origem dos recursos o lucro presumido apurado na DIPJ da empresa Transbalan no ano-calendário 2004, no valor de R\$ 352.139,45, correspondente a 76,61% de sua participação societária.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão do acréscimo patrimonial a descoberto, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

"Decreto 3.000/1999

Art.55. São também tributáveis(Lei nº 7.713/88, art.3º,§ 4º); (...)

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

(...)

Art. 806. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações,sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/1962, art. 51, §1º).

Art.807.O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele com o fito de rechaçar a pretensão fiscal, trouxe à colação por ocasião deste recurso extrato discriminando os valores pagos ao Plano de Saúde por beneficiário, de fls. 54/57. acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.(Lei nº 4.069/1962,art.52)"

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, a variação patrimonial a descoberto é matéria cujo ônus da prova foi transferido para o contribuinte, por presunção legal, uma vez que a prova de infração fiscal pode ser realizada por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador na apreciação das provas, de conformidade com os arts. 131 e 332 do Código de Processo Civil, e o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quanto a este ponto o contribuinte apenas repisa as alegações da impugnação, as quais ensejaram a alteração do demonstrativo de evolução patrimonial, já tratadas por este Conselheiro em sede de Recurso de Ofício, ou seja, o que tinha de ser aproveitado para comprovação do acréscimo patrimonial já foi pela autoridade julgadora de primeira instância.

Nesse sentido, não resta melhor sorte ao contribuinte a não ser o já exonerado pela decisão recorrida.

ATIVIDADE RURAL

Insurgiu-se que a autoridade desconsiderou todas as notas fiscais de vendas oriundas da atividade rural, com base em escutas telefônicas, depoimentos de pessoa envolvidas na Operação Hydra e, também, porque nem todas as receitas passaram pelas contas bancárias. Porém, realmente, nem todos os valores da atividade rural transitam pela conta corrente, sendo informados na declaração de ajuste dos anos-calendário 2003 e 2004 valores "consideráveis" que, por si sós já provariam a atividade desenvolvida, estando incluídos nestes valores constam as receitas de fretes na proporção de 40%, conforme estabelece a legislação.

Afirma que as receitas identificadas nas planilhas (anexo V) provém de venda de bovino, venda de milho, soja, abóbora e melancias, lastreadas em notas fiscais emitidas por empresas idôneas, e, valores relativos a baixas automáticas da conta poupança são transferências interbancárias que não devem ser consideradas na soma do depósito bancário.

Contrapõe-se quanto a glosa de R\$ 636.450,00 como despesa de custeio referente à aquisição de graneleiros. Entretanto, a utilização dos graneleiros está diretamente ligada à atividade rural, sendo os grãos uma das principais atividades do contribuinte, ou seja, houve no caso bi-tributação quando se apurou variação patrimonial a descoberto em função da não consideração das receitas da atividade rural e glosa simultânea de despesas de custeio.

Na remota hipótese de prevalecer o cálculo do resultado da atividade rural apurada pela autoridade fiscal, o contribuinte tem o direito de optar pelo arbitramento previsto no art. 71 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000 de 1999, aplicando o percentual de 20% para efeito de tributação.

Mais uma vez, o contribuinte apenas repisa as alegações da impugnação, não acrescentando nenhuma nova alegação, bem como documentos novos.

Assim, me filio ao bem fundamentado acórdão de primeira instância, o qual peço vênia para transcrever:

"O lançamento em questão glosou as despesas de investimento declaradas, por tratar-se de compras de carretas que conforme processo criminal movido contra o contribuinte restou demonstrado que tais veículos não eram utilizados nesta atividade.

A autoridade fiscal, fundamentada em peças do processo criminal, relata que o contribuinte fazia parte de organização que introduzia mercadorias frutos de contrabando e descaminho em território nacional, conforme trecho extraído do Termo de Verificação Fiscal de fls. 957/976:

"(...) trata-se de uma organização criminoso que cometeu vários crimes como o transporte rodoviário intenso que possibilitaram o ingresso no país de mercadoria de procedência estrangeira e drogas, distribuindo pelos Estados do Paraná, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Rio de Janeiro (fls. 4 7), administrado pelo fiscalizado, com auxílio de familiares e funcionários que se passaram por laranjas. Utilizavam-se, também, de um esquema de facilitação de passagem de veículos transportadores de mercadorias ilegais pelos postos de fiscalização, com a conivência de agentes públicos (...). Às fls. 50, lê-se: "ponto importante para a organização e' a forma como e' mantida a logística, ou seja, os pontos de depósito, embarque, transferência de carga e frota. Pelo que foi apurado ate' aqui, vale-se a ORCRIM de mais de uma centena de caminhões de uma transportadora (BALAN, de Maringá) pelo menos, devidamente, identificada sua composição societária por pessoas aqui investigadas (...)"

De fato, são diversas as citações nas peças do processo criminal a indicar que os veículos adquiridos eram utilizados com o objetivo de transporte de mercadorias ilícitas no país.

No requerimento apresentado pelo Ministério Público Federal (fls. 29/33), nos autos de Procedimento Criminal Diverso nº 2005.70.03.001661-7, junto ao juízo da Vara Federal Criminal de Maringá, o Procurador da República solicita a busca e, apreensão de diversos veículos registrados em nome do contribuinte, sob o fundamento de que tais veículos seriam utilizados para o transporte de mercadorias ilícitas.

"Nas diligências policiais já concretizadas ficou constatado que a organização criminoso investigada se sustenta em atividades ilícitas essencialmente concentradas no transporte de mercadorias contrabandeadas/descaminhadas, sendo certo que a logística empregada pelo grupo depende e se concentra na região de Maringá (...)"

No despacho de fls. 47/52, o Juízo Federal da Vara Federal Criminal de Maringá determina a expedição do Mandado de Busca e Apreensão, conforme requerido pelo Ministério Público, indicando, em sua fundamentação, provas obtidas por meio de interceptação telefônica de que os veículos eram utilizados em atividades ilegais, conforme se verifica pela transcrição abaixo:

"Das gravações observa-se intensa atividade dos membros no segundo semestre de 2004, com o trânsito de vários caminhões que necessitavam passar livres, pelos postos de fiscalização (...)"

Vê-se, pois que farta documentação extraída dos autos do processo criminal demonstram que o contribuinte utilizava caminhões não para o exercício da atividade rural, mas para o transporte de mercadorias ilícitas.

Diante de tais evidências, há de se manter a glosa efetuada."

Assim sendo, a mera argumentação não é suficiente para rechaçar a pretensão fiscal, devendo ser mantida a decisão recorrida.

Quanto ao pedido de arbitramento a 20%, este já foi concedido pela bem fundamentada decisão da DRJ e nesta oportunidade tratado no Recurso de Ofício.

MULTA QUALIFICADA NA INFRAÇÃO ATIVIDADE RURAL.

Insurgiu-se também quanto a multa qualificada aplicada pela autoridade fazendária quanto na apuração da atividade rural, por toda argumentação do tópico anterior e pois os documentos apresentados são legítimos e idôneos.

Inicialmente, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da [Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do "dolo, fraude ou sonegação", estabelecem o seguinte:

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

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

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

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

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

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal autuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade ao *simples intuito de fraude* do autuado, ao contrário do que pretende fazer crer a nobre fiscalização.(grifo transcrição do TVF)

A rigor, *in casu*, o que torna ainda mais digno de realce, é que a nobre autoridade lançadora **NÃO DISSERTOU SEQUER UMA LINHA SOBRE A QUALIFICAÇÃO DA MULTA**. Da simples análise do Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 1.046/1.065, constata-se que a fiscalização apenas indicou o intuito de fraude por mera omissão.Ou seja, simplesmente aplicou a multa qualificada, sem qualquer motivação.

Ora, independentemente do entendimento de cada julgador ou autoridade fazendária a respeito do mérito de aludida demanda, não se pode admitir que o Fisco atribua crime de sonegação fiscal, a partir da qualificação da multa, sem que tenha escrito sequer uma linha sobre o tema, de maneira a motivar sua conclusão, demonstrando a eventual conduta dolosa do contribuinte. Esse procedimento, além de macular o regramento para adoção da multa imposta, representa uma verdadeira preterição do direito de defesa do contribuinte, que sequer tem conhecimento do que lhe está sendo atribuído, impossibilitando sua defesa.

Na hipótese vertente, sequer há que se adentrar à discussão se as alegações da fiscalização se prestam à amparar a penalidade qualificada. Isto porque, não há qualquer argumentação a propósito da matéria, o que impões afastar, de plano, a multa qualificada.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em parcial consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE:

1) NÃO CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO;

2) CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, **no sentido de decretar a decadência dos fatos geradores referentes ao período de 01/2003 a 31/12/2003 e afastar a qualificação da multa quanto a infração da atividade rural**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira