



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

**Processo n°** 10630.720337/2008-30  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-003.151 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de fevereiro de 2016  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** NORTON MAURÍCIO MUNIZ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ASPECTO QUANTITATIVO DO LANÇAMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade privativa atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (antecedentes), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária.

Segundo Geraldo Ataliba, a base de cálculo ou base imponible é a "dimensão do aspecto material da hipótese de incidência" (*Hipótese de Incidência Tributária*, p. 97).

Quando há equívoco e insegurança na apuração do montante devido (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) porque não se conseguiu efetivamente apurar quanto do rendimento pertencia ao contribuinte e quanto foi repassado a terceiros, o lançamento encontra-se viciado. A construção do lançamento é incorreta porque não identifica a quem pertenciam efetivamente os valores pagos pelo adquirente dos produtos, não existindo segurança quanto à base de cálculo adotada, nem tampouco quanto ao tributo cobrado, situação que enseja a nulidade.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA e EDUARDO DE OLIVEIRA, que negaram provimento.

*Assinado digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Eduardo de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Martin da Silva Gesto, Wilson Antônio de Souza Corrêa (Suplente Convocado) e Márcio Henrique Sales Parada.

## Relatório

Adoto como relatório, em parte, aquele elaborado pela Autoridade Julgadora de 1ª instância (fl. 201/202), que bem descreve os fatos, complementando-o ao final:

*Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls.01/12, com ciência pessoal do sujeito passivo em 17/11/2008, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF exercício 2006, ano-calendário 2005, sendo apurados os seguintes valores:*

|  |                   |
|--|-------------------|
| <i>Imposto</i>                                       | <i>81.352,14</i>  |
| <i>Multa de Ofício - 7 5 % (passível de redução)</i> | <i>61.014,10</i>  |
| <i>Juros de Mora - calculados ate 11/2010</i>        | <i>24.389,37</i>  |
| <i>Total do crédito tributário apurado</i>           | <i>166.755,61</i> |

*Motivou o lançamento de ofício (Relatório de Auditoria Fiscal às fls. 13/20) a constatação de omissão de rendimentos da atividade rural, no valor total de R\$ 1.498.094,54.*

*Relata a autoridade lançadora ter sido o contribuinte intimado a prestar esclarecimentos sobre informações fornecidas à Receita Federal do Brasil - RFB pela Cooperativa Central dos Produtores de Rurais de Minas Gerais (Itambé). que declarou ter recebido do contribuinte fiscalizado, no ano de 2005, mercadorias/insumos no valor de R\$ 1.604.411,59.*

*Em atendimento às intimações o contribuinte, para justificar tal recebimento, informou que somente uma parcela do leite comercializado no referido ano com a citada Cooperativa lhe pertencia, sendo o restante de propriedade de outros produtores*

*rurais de sua região, a quem teriam sido repassados os valores devidos.*

*Não tendo a Fiscalização considerado comprovado o argumento do interessado, por falta de provas, foi emitido o presente lançamento de omissão de rendimentos de R\$ 1.498.094,54, consistente na diferença entre o apurado na ação fiscal com base em documentos apresentados pelo contribuinte e pela Cooperativa de Itambé, R\$ 1.609.211,59 (R\$ 4.800,00 de venda de gado e R\$ 1.604.411,59 de venda de leite à Cooperativa) e o informado pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual - DAA/2006, R\$ 111.117,05, conforme planilha de fls. 11.*

*Como não houve a apresentação de Livro Caixa da atividade rural, a base de cálculo foi arbitrada no percentual de 20%, resultando no valor de R\$ 299.618,91 (fls. 12).*

*Em 09/12/2008 o sujeito passivo apresentou a impugnação de fls. 168/176, por meio de procurador constituído, acompanhada dos documentos de fls. 177/186, alegando em síntese o que se segue.*

*Reitera o argumento oferecido na fase preparatória do lançamento, reafirmando que o impugnante não auferiu para si o montante da receita apurada pela RFB, uma vez que fazia a entrega na cooperativa do leite de vários produtores rurais de sua região que não teriam como comercializar sua produção e, após o recebimento do concernente pagamento, repassava a cada produtor seu valor respectivo.*

*Argumenta ser impossível auferir renda anual de venda de leite de R\$ 1.604.411,59 explorando área de 50,10 hectares, relativa a duas propriedades rurais informadas em sua DAA/2006 (fls. 181).*

*Alega que as declarações de alguns produtores rurais obtidas pela Fiscalização na fase preparatória do lançamento fazem prova em seu favor e não teriam sido consideradas na apuração, chamando a atenção para o depoimento de testemunha no sentido de que o procedimento de comercialização do leite que era realizado de forma improvisada hoje está formalizado com a criação da Associação dos Produtores Rurais de Engenheiro Caldas, tendo como presidente o impugnante.*

*Combate o arbitramento da receita pela inexistência de Livro Caixa, que deveria gerar apenas penalidade pela falta de cumprimento de obrigação acessória.*

*Prossegue requerendo que, caso não cancelado o Auto de Infração, seja reconhecida a ocorrência de cerceamento de direito de defesa, na medida em que o impugnante não foi intimado a participar de produção de prova (oitiva das testemunhas), que jamais poderia ter sido realizada sem sua presença, o que inclusive teria provocado intimidação aos produtores rurais.*

*Requer, por fim, que qualquer intimação/notificação seja feita na pessoa de seu procurador constituído.*

Ao julgar a Impugnação, a DRJ em Juiz de Fora/MG, em resumo assim dispôs:

- a venda de leite efetuada pelo impugnante à Cooperativa Central dos Produtores Rurais de Minas Gerais (Itambé) em 2005 enquadra-se no conceito de receita bruta da atividade rural. Não tendo o contribuinte escriturado o Livro Caixa da atividade, a base de cálculo foi arbitrada no percentual de 20%, conforme prevê o Regulamento do Imposto de Renda.

- o Contribuinte não provou as alegações de que vendia em seu nome a produção de outros, para posterior recebimento e repasse de dinheiro. Houvesse coincidência entre saques constantes em extratos bancários, que não foram apresentados, com valores recebidos declarados pelos produtores, poderia ser considerada a existência de indício de que o impugnante recebeu valores de produção de terceiros, posteriormente repassados.

- alguns depoentes declararam que no ano de 2005 não forneceram leite para o fiscalizado e outros, embora tivessem confirmado a entrega de leite para o interessado, prestaram informações sobre a quantidade de leite produzida e valores recebidos pelo litro de leite com divergência dos informados nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, sem apresentarem qualquer documento ou recibo relativos às transações.

- fala de ônus da prova.

- trata da alegação de cerceamento de defesa e entende que não restou configurado.

Concluiu-se então que está correto o lançamento e decidiu-se pela improcedência da Impugnação.

Cientificado dessa decisão em 13/07/2011 (AR na folha 211), o Contribuinte apresentou recurso voluntário em 01/08/2011, com protocolo na folha 213. Em sede de recurso, repisa as questões da Impugnação e rebate pontualmente as disposições do Acórdão recorrido. Em suma trata da:

a) análise das declarações dos produtores rurais que prestaram-nas ao Contribuinte e ao Auditor Fiscal. Divergências apontadas e justificativas. Validade das mesmas como prova;

b) falta de razoabilidade e adequação do arbitramento do rendimento obtido com a Atividade Rural;

c) cerceamento de defesa por ter sido feita a oitiva de testemunhas sem a oportunidade de participação do Recorrente;

d) intimação do Procurador para todos os atos do processo;

e) ônus da prova, que, no caso, deveria ser do Fisco e não do Contribuinte.

Assim, REQUER a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa ou, alternativamente, insubsistência do feito fiscal por estar "*distante do conjunto probatório*" destes autos.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (*arquivo.pdf*).

Diz o artigo 142, do CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Colho na doutrina de Regina Helena Costa:

*Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o chamado "consequente" da hipótese de incidência tributária, isto é, descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo).(COSTA. Regina Helena, Curso de Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 205)*

Isso porque o artigo 142 do CTN dispõe que o ato de lançamento constitui-se na atividade atinente à autoridade administrativa para: verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável (anteriores), calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo (consequentes). Portanto, esses elementos constituem-se em aspectos da hipótese de incidência tributária.

Segundo Geraldo Ataliba, a base de cálculo ou base impositiva é a "dimensão do aspecto material da hipótese de incidência" (*Hipótese de Incidência Tributária*, p. 97).

Paulo de Barros Carvalho, didaticamente, identifica três funções da base de cálculo, segundo transcreve Regina Helena Costa:

a) a função mensuradora, pois mede as reais proporções do fato; b) função objetiva, porque compõe a específica determinação da dívida, e c) função comparativa, posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta do texto da lei, de modo obscuro. (Op. Cit p.229)

Existe uma interminável discussão doutrinária sobre a natureza do lançamento. Kiyoshi Harada diz que "o legislador brasileiro ... fixou-se na tese que ele tem efeito meramente declaratório da obrigação tributária, mas constitutivo do crédito tributário. (Direito Financeiro e Tributário, 24ª ed., p. 576).

De qualquer forma, seja qual corrente se abrace, o lançamento deve tornar líquida, certa e exigível a obrigação que o pressupõe. Lembremo-nos que o artigo 139, do CTN diz que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."

Salvo algumas situações expressamente previstas em lei, como por exemplo o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a Autoridade Administrativa a presumir a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários cuja origem não seja demonstrada com documentação hábil e idônea pelo contribuinte regularmente intimado, havendo uma patente inversão do ônus da prova, em outros casos o Fisco deve demonstrar o seu direito ao crédito e, mais, apurar de forma líquida e segura o seu valor.

Explica Kiyoshi Harada: "é que o lançamento representa um título jurídico, que confere à Fazenda a exigibilidade do crédito" (Op. Cit, p. 576)

Passemos então à análise destes autos.

Com base no cruzamento de informações prestadas pela Cooperativa Itambé, em Minas Gerais, que informou em DIPJ ter comprado R\$ 1.609.211,59 (R\$ 4.800,00 de venda de gado e R\$ 1.604.411,59 de venda de leite à Cooperativa) do Recorrente, o Fisco iniciou procedimento de apuração de omissão de receitas da Atividade Rural, uma vez que o Contribuinte declarara em sua DIRPF valor de rendimentos muito inferior.

No bojo do procedimento, o Contribuinte disse que a receita não lhe pertencia toda, uma vez que transportava, armazenava e vendia leite de outros produtores rurais à Cooperativa, recebendo os valores e repassando-os posteriormente.

Apresentou declarações firmadas por 25 produtores rurais com essas informações. Observo que de fato há elementos insólitos em tais declarações. Destaco as quantidades de litros informadas, por exemplo, "uma média de 6.968" (fl. 98), "uma média de 5.226" (fl. 99), "uma média de 12.046" (fl. 100) e assim por diante foram todas elas.

Ora, o Recorrente afirma nos autos que os signatários são produtores rurais simples e de pouca instrução, que foram coagidos pelo Auditor Fiscal, que não se lembram exatamente do valor praticado por litro de leite, que não se preocuparam em efetuar e guardar qualquer registro das transações e que prestaram essas declarações em 2008, para tratar de fatos ocorridos em 2005. Mas lembram-se até das unidades? Doze mil e quarenta e seis, cinco mil duzentos e vinte e seis, seis mil novecentos e sessenta e oito, etc... para referir-se a uma média?

Parece-me claro que as informações sobre quantidades que constam das declarações firmadas pelos produtores e apresentadas pelo Contribuinte estão totalmente desprovidas de validade, neste aspecto.

Foi isso que também concluiu o Auditor Fiscal, ao intimar oito desses vinte e cinco produtores e colher o depoimento de seis deles, que efetivamente compareceram à Receita Federal. As quantidades informadas não conferem.

A produção mensal de cada um deles era bem inferior, em 2005, e não poderiam ter entregue a Norton Maurício aqueles litros de leite todos, para que fossem comercializados em seu próprio nome, com a Cooperativa Itambé, sendo-lhes repassado valores, posteriormente.

Mas o fato é que eles confirmaram a existência da operação, ou seja, de fato entregavam o seu produto ao Recorrente para a venda intermediada. Diz o Auditor Fiscal, em seu Relatório, fl. 17:

*... todos os depoentes afirmaram não dispor de qualquer documento para comprovar essa comercialização. Apesar disso, esses depoentes, em sua maioria, confirmaram terem vendido leite, no ano de 2005, para o contribuinte fiscalizado só que em quantidades estimadas divergentes das informadas nas "Declarações" apresentadas a esta fiscalização. Com relação ao preço de venda do litro de leite praticado no ano de 2005, talvez por receio de que pudesse acarretar alguma implicação para si ou para o contribuinte fiscalizado, todos os depoentes disseram não recordar com precisão qual era esse valor. Em vista disso os valores do litro de leite comercializado no ano de 2005, informados pelos depoentes, foram bastante variados oscilando entre R\$ 0,20 (vinte centavos) a R\$ 0,45 (quarenta e cinco centavos).(sublinhei)*

Destaco ainda que o "em sua maioria" refere-se ao fato de que dos vinte e cinco produtores apontados pelo Contribuinte, tendo o Auditor intimado oito e comparecido seis, um apenas (Mario Tiago, fl. 148) disse que em 2005 não vendera leite para o Recorrente, o que se dera apenas a partir de 2007. Vejam-se os Termos de Depoimentos, nas folhas 141 e seguintes.

Bem, que existia uma comercialização entre os produtores e o Recorrente, no ano de 2005, para transporte, armazenagem e venda intermediada de leite à Cooperativa Itambé parece-me incontroverso.

Mas quanto era vendido pelo Recorrente de sua produção própria e quanto era vendido de produção alheia e quanto era seu rendimento nessa última operação?

Não conseguindo determinar essas respostas, a Fiscalização transferiu para o Contribuinte o ônus da prova, com a seguinte disposição, em seu Termo de Intimação Fiscal nº 02, fl. 151:

*... fica o contribuinte acima qualificado **INTIMADO** a apresentar nesta seção de fiscalização, no prazo acima especificado, **DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS** que comprovem, de forma insofismável, todos os repasses mensais de*

*pagamentos que foram feitos no ano de 2005 para os seus fornecedores de leite. Deve-se esclarecer que a falta dessa comprovação, para fins do imposto de renda, obrigará a fiscalização considerar como sendo receita do contribuinte todos os pagamentos efetuados no ano de 2005, em seu nome, pela Cooperativa Central dos Produtores Rurais de MG relativos à compra de leite.(destaques originais)(sublinhei)*

Mas a quem compete privativamente apurar a matéria tributável e determinar o montante devido, conforme artigo 142 do CTN?

O raciocínio empreendido, de atribuir ao contribuinte o ônus de provar que repassou o dinheiro, mesmo diante de todas as evidências, termos e depoimentos de que não vendera produção própria naquele montante informado pela Cooperativa Itambé, sob pena de considerar-se que todo o rendimento fora seu, fere princípios e normas tributárias.

Como disse no início, salvo disposição expressa de lei, os fatos tributários não se presumem e devem ser demonstrados e apurados com segurança, certeza e liquidez, na constituição do crédito, pelo lançamento. A construção do lançamento é incorreta porque não identifica a quem pertenciam efetivamente os valores creditados pela Cooperativa, não existindo segurança quanto à base de cálculo adotada, nem tampouco quanto ao tributo cobrado, situação que enseja a nulidade.

No caso, não houve um arbitramento da receita, que em alguns casos é previsto em lei, mas uma arbitrariedade da fiscalização.

Ora, se houve equívoco e insegurança na apuração do montante devido (aspecto quantitativo da hipótese de incidência) porque não se conseguiu efetivamente apurar quanto do rendimento pertencia ao contribuinte e quanto foi repassado a terceiros, o lançamento encontra-se viciado. Não entendo que se trate de mero erro de forma, de inobservância de aspectos formais, mas que esteve ferida a própria substância do lançamento, na apuração do montante devido.

Em face da conclusão a ser apresentada, deixo de apreciar a questão preliminar de cerceamento de defesa levantada, observando o § 3º do artigo 59 do Decreto nº 72.235, de 1972.

### CONCLUSÃO

Dessa feita, VOTO por **dar provimento ao recurso** para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

*Assinado digitalmente*

Marcio Henrique Sales Parada

Processo nº 10630.720337/2008-30  
Acórdão n.º **2202-003.151**

**S2-C2T2**  
Fl. 242

---

CÓPIA