



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10675.001899/96-88
Recurso nº : 128.241
Matéria : IRPF – EX: 1993
Recorrente : JOSÉ ADALBERTO GUIMARÃES CARDOSO
Recorrida : DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 12 de setembro de 2005
Acórdão : 102-47.065

ATIVIDADE RURAL - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO ANUAL - O cálculo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, em relação a rendimentos exclusivamente da atividade rural, há de ser feito anualmente, nos termos da legislação de regência (Lei nº 8.023, de 1990).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ ADALBERTO GUIMARÃES CARDOSO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o acréscimo patrimonial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator), José Oleskovicz e José Raimundo Tosta Santos que negam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Silvana Mancini Karam.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


SILVANA MANCINI KARAM
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 04 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e ROMEU BUENO DE CAMARGO.

Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Recurso nº : 128.241
Recorrente : JOSÉ ADALBERTO GUIMARÃES CARDOSO

RELATÓRIO

A lide tem referência no Auto de Infração, de 8 de novembro de 1996, com crédito tributário no montante equivalente a 227.515,89 UFIR's (Duzentas e vinte e sete mil, quinhentas e quinze Unidades Fiscais de Referência e oitenta e nove centésimos).

O ato administrativo em questão constitui alteração do fato gerador do tributo declarado pelo sujeito passivo e teve como objeto corrigir infrações tributárias detectadas durante o procedimento, caracterizadas pela inclusão incorreta de valores a título de despesas de custeio da atividade rural, omissão de receitas dessa atividade, omissão de rendimentos de espécie desconhecida, como discriminado:

(a) RENDIMENTO DA ATIVIDADE RURAL – omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, conforme demonstrativo elaborado pela fiscalização, parte integrante do feito, fl. 91, em montante de Cr\$ 466.564.885,84, equivalentes a 77.727,78 UFIR's. Esse "quantum" decorre do Resultado Tributável apurado pela fiscalização equivalente a 151.788,44 UFIR's, fl. 91, do qual foi subtraído valor equivalente a 74.060,66 UFIR's declarado pela pessoa fiscalizada, fl. 16. Os fatos que deram origem a esta omissão de rendimentos estão descritos no demonstrativo elaborado pela fiscalização em 10 de julho de 1996, fls. 75 a 78, complementado por outro anexo ao Auto de Infração, fl. 91. Capitulação legal: Artigos 1º a 22, da Lei nº 8.023, de 1990 e Artigo 4º e parágrafos da Lei n.º 8.383, de 1991.

(b) SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – omissão de rendimentos apurada por presunção legal de renda com suporte em variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, verificada nos meses de Janeiro (2.537,24 UFIR's), Março (99.015,99 UFIR's), Abril (81.855,20 UFIR's), Agosto (25.616,25 UFIR's), Novembro (31.782,05 UFIR's) e Dezembro de 1992 (75.015,13 UFIR's),

Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

conforme quadro de ANÁLISE DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL, elaborado pela fiscalização em 08/11/96 (fls.92/94) que substituiu o demonstrativo elaborado em 11/07/96 (fls.79/82).

Conforme consta no Auto de Infração, a Autoridade Fiscal considerou essas omissões como "Rendimentos Sujeitos a Recolhimento Mensal Obrigatório (Carnê-Leão) – fls. 05/07 – imputando os juros moratórios considerando o fato gerador ocorrido mensalmente – fls. 08. Enquadramento legal: Artigos 1º a 3º e parágrafos, e 8º da Lei n.º 7.713/88; Artigos 1º a 4º da Lei n.º 8.134/90; e Artigos 4º, 5º e 6º da Lei n.º 8.383/91 c/c o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

O sujeito passivo foi notificado do Auto de Infração no dia 11 de novembro de 1996, por via postal, conforme atesta o Aviso de Recepção de fls. 100.

Inconformado, este concedeu poderes ao seu patrono, ATAIDE MARCELINO – OAB n.º 133.029, em 10 de dezembro de 1996, que interpôs impugnação junto ao Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, para contestar a autuação fiscal, apresentar suas razões de fato e de direito conforme doc's de fls. 101/106, na qual expôs, em síntese, que:

A) QUANTO A OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL:

A Autoridade Fiscal não teria determinado exatamente qual o dispositivo legal infringido, pois fundamentou a exigência nos arts. 1º ao 22 da Lei n.º 8.023, de 1990 e no art. 14 e parágrafos da Lei n.º 8.383, de 1991.

Conforme demonstrado no quadro A, do Anexo da Atividade Rural, essa autoridade teria deslocado, indevidamente, para o mês de dezembro, o pagamento efetuado à Ford New Holland Máquinas, Equipamentos e Implementos Agrícolas Ltda., de Cr\$ 392.500,000,00, quando, conforme documento anexo fornecido pela própria empresa, teria ocorrido em outubro.

O posicionamento incorreto teve fundo em dados incorretos contidos nas faturas que indicam vencimento para 29/12/92.

Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Referido pagamento, deve ser apropriado no mês de outubro, por determinação do artigo 4º, parágrafo 2º, c/c art. 8º, parágrafo único da Lei n.º 8.023, de 1990 e ainda art. 14, parágrafo 2º, da Lei n.º 8.383, de 1991 (art. 68 RIR/94; itens 22 e 23 da Instrução Normativa - SRF n.º 138, de 1990).

Assim o Fisco teria reduzido, indevidamente, as despesas constantes do Anexo da Atividade Rural, e, conseqüentemente, aumentado o valor oferecido à tributação em Cr\$ 216.732.872,34.

As demais alterações nos dados do Anexo da Atividade Rural, resultam na diferença remanescente de Cr\$ 249.832.013,50 (41.620,98 UFIR).

O sujeito passivo pediu para apresentar a documentação comprobatória em momento posterior, sem fixar prazo para esse fim, conforme faculdade do art. 17 da Lei n.º 8.748 de 1993.

B) QUANTO AO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO:

Contestados os procedimentos utilizados para a formalização da exigência fiscal quanto ao acréscimo patrimonial.

A base de cálculo do tributo, mesmo aquela resultante do acréscimo, seria correspondente a 20% (vinte por cento) do valor encontrado, uma vez que a única e exclusiva atividade exercida pela pessoa fiscalizada é a agrícola, em conformidade com a Lei nº 8.023, de 1990.

Inaceitável a apuração mensal do acréscimo patrimonial a descoberto decorrente da atividade rural, na forma utilizada pela fiscalização, pois não considerou eventuais sobras havidas em outros meses do ano-calendário.

O recorrente procedeu a um novo levantamento anual considerando todos os recursos e aplicações mensais no qual se verifica que em nenhum mês houve aplicação superior aos recursos, tudo de conformidade com a Planilha 1 anexa. Apenas no mês de janeiro é que apresentou uma pequena distorção (recursos inferiores às aplicações) no valor de Cr\$ 1.514.885,19.

No entender da defesa, esta deve decorrer de recebimentos e pagamentos erroneamente considerados, que deverá ser objeto de prova no prazo do art. 17 da Lei n.º 8.748, de 1993.



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Apreciando a impugnação interposta, a digna autoridade monocrática, Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, na Decisão DRJ/JFA n.º 795, de 24 de maio de 2001, prolatada nos autos deste procedimento administrativo fiscal, fls. 126/143, julgou procedente, em parte, o feito fiscal, e:

(a) acolheu as razões de fato e de direito expendidas pelo Recorrente no que se refere a apuração da evolução patrimonial, mês a mês, ocorrida durante o ano-calendário de 1992, e elaborou novo demonstrativo, conforme atesta os documentos de fls. 139 a 143, anexos à decisão, remanescendo da base de cálculo dessa espécie de infração, o valor de Cr\$ 1.514.885,19, equivalente a 2.537,78 UFIR's, com suporte na variação patrimonial a descoberto verificada no mês de Janeiro de 1992.

(b) Na apuração do resultado da atividade rural foi mantida a reclassificação do valor de Cr\$ 392.500.000,00 do mês de outubro para o mês de dezembro de 1992, referente a pagamentos efetuados pelo Recorrente à empresa Ford New Holland Máquinas, Equipamentos e Implementos Agrícolas Ltda.

(c) Mantida a omissão de rendimentos equivalente a 77.727,78 UFIR, conforme demonstrativo à fl. 143, e o crédito tributário dela decorrente;

(d) Aplicado o princípio da retroatividade benigna e reduzida a multa de ofício de 100% para 75% conforme estabelece o art. 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, e o art. 106, inciso II, "c", do CTN.

Em 13 de agosto de 2001, através da Intimação n.º 362/01, de 02 de agosto de 2001, expedida pela Delegacia da Receita Federal em Uberlândia, o sujeito passivo tomou ciência da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora, conforme atesta o Aviso de Recepção (AR) de fls. 147.

Irresignado, através do recurso interposto em 12 de setembro de 2001, fls. 150 a 155, firmado por seus ilustres Patronos Dr. ATAÍDE MARCELINO – OAB SP n.º 133.039 e Estagiário ATAÍDE MARCELINO JUNIOR – OAB SP n.º 97.837-E, comparece o sujeito passivo à esta instância recursal, reafirmando suas razões de fato e de direito expendidas na fase impugnatória, alegando em síntese:



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

**A) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL =
77.727,78 UFIR's:**

(1) O julgador de 1ª instância, à fl. 131, entende insuficiente o documento de fl. 119, para que seja aceito o dia 21.10.92 como data de aquisição da máquina agrícola lançada como despesa pelo contribuinte, porque alega ter como fonte, pessoa jurídica diversa daquela que confeccionou o documento de fls. 66.

(2) A empresa ABC MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS S/A, que forneceu o doc. de fl 119 – ABC GARINCO é representante da montadora FORD NEW HOLLAND.

(3) O Recorrente, diante da imposição do auto de infração se socorreu da empresa concessionária local com a qual efetuou o negócio e não com a montadora FORD estabelecida em Curitiba-PR, à época, a qual se situa como Cedente.

(4) O cheque n.º 008317 de R\$ 392.500.000,00, conforme anotações às fls. 66, foi emitido em 21.10.1992, como pagamento adiantado, antes do vencimento das duplicatas correspondentes e, que se não fosse a impossibilidade temporal, seria facilmente constatada pelo extrato do referido mês.

(5) Os dispositivos legais regentes, não oferecem qualquer dúvida que os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento e assim convertidos em UFIR, conforme art. 4º, § 2º e 8º, da Lei n.º 8.023, de 1990.

(6) Se o Recorrente soubesse que a autoridade julgadora seria tão rigorosa, certamente já teria providenciado documentos, nesse ínterim, porque, atualmente, ambas as empresas se encontram desativadas, e, qualquer, outra informação, só o Fisco teria condições de obtê-la.

**B) OMISSÃO DE RENDIMENTOS – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL
A DESCOBERTO:**

(1) A Autoridade Julgadora não aceitou os extratos bancários de fls. 110, 112, 113 e 114, como documentos portadores de aplicações financeiras em



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

fundos, origem de recursos a compor a evolução patrimonial a descoberto "por não trazerem correta e perfeita identificação do beneficiário das operações" e que essa dificuldade também se verifica em outras peças constantes dos autos.

(2) Igualmente, a r. decisão é merecedora de reforma, pois, em referência aos extratos do Banco do Brasil de fls. 110, 112 e 113, apesar de não portarem o nome do beneficiário, informam o número da agência e conta do contribuinte/Recorrente, conforme prova a declaração do próprio Banco do Brasil e folha de cheque, ambas anexas.

(3) Os mesmos argumentos se usam para o extrato de fls. 114 do Bemge;

C) UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC, matéria não pré-questionada na fase impugnatória:

(1) é impertinente a cobrança dos juros moratórios com base na Taxa SELIC tendo em vista que a mesma não se harmoniza com o CTN e muito menos com a Magna Carta.

Esses os dados da peça recursal.

O Recorrente comprova ter efetuado o depósito de R\$ 21.358,08, para fins de garantia da instância recursal na forma da legislação de regência, fl. 157.

A elaboração deste Relatório, até este ponto, teve suporte naquele efetuado pelo nobre Conselheiro Amaury Maciel¹, sendo parte da redação alterada por este que escreve por questão de estilo e para melhorar o próprio entendimento para fins de convicção.

Submetida a lide à apreciação do v. colegiado desta E. Câmara em 19 de junho de 2002, oportunidade em que foi relator o Conselheiro já indicado, o feito foi considerado nulo, por maioria de votos, ficando com a interpretação não preponderante, este que relata e a nobre Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho, conforme Acórdão nº 102-45.539, fl. 164.

¹ Relator no primeiro julgamento da lide nesta E Câmara.

Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Cabe esclarecer que a nulidade foi levantada pelo Relator e teve por suporte a ilegalidade no levantamento de omissão de rendimentos, com suporte em acréscimo patrimonial a descoberto, em pessoa que na Declaração de Ajuste Anual - DAA possuía apenas essa atividade.

Acrescida a essa motivação a descrição incorreta da infração cometida e informada como "omissão de rendimentos da atividade rural" quando o valor não tributado teve referência parte na reclassificação de despesas de custeio, parte na omissão de receita dessa atividade e o restante na reclassificação de receitas.

Não concordando com essa interpretação a respeito da norma individual e concreta expedida pelo v. colegiado, o nobre Procurador Sebastião Gilberto Mota Tavares, representante do sujeito ativo, impetrou Recurso Especial com suporte na norma do artigo 32, I, da Portaria MF nº 55, RI dos Conselhos de Contribuintes, no qual manifestou entendimento de que o referido Acórdão conteve ofensa à norma do artigo 2º da lei nº 8.134, de 1990, na medida que desconsiderada a existência de uma prestação de contas anual para fins de apuração do IR-PF, fls. 184 a 189.

Esse protesto foi acolhido pelo nobre presidente desta E. Câmara em 26 de agosto de 2002, porque fundamentado, e o processo foi devolvido à origem para que a parte passiva usasse do direito de se manifestar quanto às posições.

Os patronos já identificados usaram desse direito e protestaram em Contra-Razões pela inadequação do fundamento utilizado pelo representante do sujeito ativo considerando que a norma do artigo 2º da lei nº 8.134, de 1990 trata de tributação dos rendimentos à medida que forem sendo percebidos, sem prejuízo do ajuste anual, enquanto a nulidade do feito teria decorrido da fundamentação inadequada à tipificação dos fatos.

Argumentação, também, a respeito da falta de fundamento do protesto em seu final ao conter solicitação no sentido de que o feito deveria ser mantido *integralmente*, uma vez que em primeira instância uma parte dele já havia sido situada externamente à incidência tributária.



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Concluída a manifestação com pedido pelo improvimento ao Recurso Especial.

Em seguida o recurso especial foi julgado pelo v. colegiado da Câmara Superior de Recursos Fiscais e provido, com suporte no posicionamento do nobre Cons. Relator, Remis Almeida Estol, que não considerou suficientes os motivos para a nulidade levantada em momento anterior.

Em sua interpretação, a glosa, reclassificação e alocamento de despesas da atividade rural são formas legítimas de se apurar omissões de rendimentos e que eventuais distorções devem ser sanadas via exame do mérito; a apuração de acréscimo patrimonial mensal para pessoa que se dedica exclusivamente à atividade rural poderia ser motivo para prover recurso voluntário, mas imprestável à nulidade.

É o relatório.



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

VOTO VENCIDO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

As infrações em análise estão localizadas em duas espécies de rendimentos: naqueles decorrentes do resultado da produção rural - por omissão de receitas, glosa e apropriação incorreta de despesas - e em outros, de espécie desconhecida, porque decorrentes de presunção legal para obtenção da renda por meio de acréscimo patrimonial em valor tal que os recursos declarados não o satisfizeram, nem foram verificadas disponibilidades externas à declaração a justificá-lo.

Vale salientar que a peça recursal conteve, com exceção dos questionamentos acolhidos em primeira instância, integralmente os demais, em contraposição à correspondente decisão, e, ainda, protesto contra a taxa dos juros de mora.

Passando a análise da situação, a primeira espécie de infração, resultou do oferecimento à tributação de resultado da atividade rural em montante inferior ao efetivamente apurado. No entanto, essa infração não ocorreu isoladamente, ela resultou da combinação de diversas condutas incorretas para a formação do resultado - também infrações - perante a legislação reguladora da atividade rural, a seguir discriminadas.

1. Omissão de receita, equivalente a 30.441,09 UFIR's. Vale observar que essa diferença resultou de dados declarados incorretamente, e de receita omitida, ou seja, conforme demonstrativo anexo ao Termo de Intimação 002, fl. 77, houve:

(1.1) reclassificação, para o mês seguinte, do valor de Cr\$ 57.133.620,00 relativo à nota fiscal 005762, do Frigorífico Araçatuba SA que havia sido considerado como receita no mês de Maio, uma vez que o recebimento ocorreu em 2 de junho de 1992. Assim, a receita do mês de Maio ficou diminuída de 41.317,64 UFIR's, enquanto a de junho incrementada em 33.469,21 UFIR's, o que



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

motivou redução da receita tributável em montante de 7.848,43 UFIR's, pela diferença entre ambas.

(1.2) Acrescido em outubro de 1992, Cr\$ 36.500.000,00 recebido da Cargil Agrícola SA em 22 desse mês e ano, ref. Contrato 347-Fixo. Essa diferença resultou em acréscimo de 9.438,46 UFIR's (153.665,45 UFIR's – 144.226,99 UFIR's).

(1.3) Acrescido em novembro, Cr\$ 140.000.000,00 referente a venda de um trator Valmet, dado como entrada na aquisição de outro marca Agrale Deutz. Desta alteração resultou inclusão de 28.851,05 UFIR's (90.314,72 UFIR's – 61.463,67 UFIR's).

Desses detalhes, verifica-se que a receita da atividade rural foi acrescida em 30.441,08 UFIR's, por decorrência de omissão de valores, isto é, ocorrência de *receita omitida* equivalente a R\$ 9.438,46 UFIR's, e de outras infrações na informação ou quanto à interpretação do aspecto temporal de ocorrência.

Adicione-se a tais infrações as demais cometidas na mesma apuração, quanto às despesas de custeio, e forma-se a renda considerada omitida pela Autoridade Fiscal em valor equivalente a 77.727,78 UFIR's (151.788,44 UFIR's – 74.060,66 UFIR's).

Postos tais esclarecimentos, poderia ser apontado defeito no ato administrativo de exigência quanto à identificação da infração porque indicada como "Omissão de Rendimentos provenientes da atividade rural..." quando se toma o significado restrito para a frase, no sentido de que a infração foi de exclusiva formação em receitas externas à declaração.

No entanto, conhecido de todos que o significado de um texto pode ter diferentes referenciais para fins de obtenção daquele adequado à situação, e nessa linha, pode ser interpretado com suporte na *renda omitida* como *diferença de renda não oferecida à tributação*, que conduz à *diferença de valor não oferecido à tributação caracterizada pela parte da renda faltante, equivalente a 77.727,78 UFIR's*.



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Tomando essas interpretações possíveis e juntando-as aos esclarecimentos adicionais postos no processo, bem assim, ao conhecimento e interpretação da lei, detido pelo pólo passivo, verifica-se inexistência de prejuízo à defesa em decorrência da referida titulação genérica da infração.

Os argumentos contrários às infrações identificadas no primeiro grupo indicado têm foco apenas na alteração relativa à despesa de custeio pela aquisição de uma colheitadeira New Holland, modelo NH 8055, em valor de CR\$ 392.500.000,00, considerada pela Autoridade Fiscal no mês de outubro de 1992, com suporte nas faturas nº 121062.92, em valor de Cr\$ 66.327.610,43 e relativa à NF nº 12.467 U1 emitida em 29/12/92, e nº 121063.92, em valor de Cr\$ 326.172.389,57, ref. NF 12.468-U1, emitida em 29/12/92, fl. 66, da Ford New Holland Máquinas Equipamentos e Implementos Agrícolas Ltda.

Os dados de referência das faturas externam que as notas fiscais são de série Única, números 12.467 U1, e 12.468 U1 e foram emitidas em 29 de dezembro de 1992, portanto distintos daqueles informados na declaração de bens da atividade rural, fl.22, pois nestes a colheitadeira foi adquirida da Ford New Holland Maq E Imp. Agrícolas Ltda mediante nota fiscal nº 017472, de 21 de outubro de 1992, com valor de R\$ 392.500.000,00. Portanto, referências distintas.

Adicione-se a tais dados, aqueles da declaração prestada por representante da ABC Máquinas e Implementos Agrícolas SA, localizada em Uberlândia, MG, que são semelhantes aos utilizados pela Autoridade Fiscal, mas divergem quanto à data de pagamento, porque considera 21 de outubro de 1992.

Outro dado a compor a situação é uma anotação manual na cópia das faturas citadas sobre *cheque 008317/21.10.92 \$ 392.500.000,00*, fl. 66.

Esses os componentes da situação a considerar para julgamento da lide.

A data de emissão das notas fiscais de referência das faturas consideradas pela Autoridade Fiscal - 29 de dezembro de 1992 – indica o momento em que a mercadoria Colheitadeira e outras não identificadas, valor de Cr\$ 66.327.610,43, saíram da empresa Ford New Holland E I A Ltda, localizada em Curitiba, PR.



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Na época da realização do negócio, a inflação no País era algo significativo, bastando para demonstrar essa afirmativa a variação da UFIR ocorrida entre dezembro e outubro desse ano, com suporte nos dados da fl. 16: 55,21 % $\{[(Cr\$ 6.002,55 / Cr\$ 3.867,16) - 1] \times 100\}$.

O possível pagamento adiantado, em 21/10/92, constituiria uma proteção contra o risco inflacionário, pois nessa situação os preços dos bens variam em cada mês.

Outro detalhe a considerar é a divergência dos dados considerados pela Autoridade Fiscal em relação àqueles da declaração de bens da atividade rural, em dois aspectos: o número da nota fiscal, 017472, e a data de emissão, em 21 de outubro de 1992.

Essa informação conduz a algumas conclusões:

(a) existem duas notas fiscais da Ford New Holland tendo como referência a venda de colheitadeiras para esta pessoa, e a justificativa para essa linha de entendimento é a pouca probabilidade de erro no preenchimento da declaração, considerando: (1) que o número indicado na declaração não tem qualquer semelhança com aqueles de referência do Fisco, (2) o cuidado da pessoa que preencheu a declaração de bens pelo detalhamento do modelo, da marca, da série, do quantitativo de pneus, e da empresa vendedora, que denota grau elevado de observação e rigor na informação prestada, (3) válida a intermediação da empresa ABC, citada, a nota fiscal não seria emitida pela Ford, mas pela primeira, ou, no mínimo, haveria referência no livro Caixa da Pessoa Física, sobre a entrega do Cheque a ela, mediante recibo, e não referente à Ford New Holland como constou.

A indicação do número do cheque não serve como prova para afastar os documentos que compõem o processo e as conclusões que deles são possíveis de extrair.

Postos tais justificativas, e em razão do tempo decorrido, que diminui a probabilidade de obtenção de novos esclarecimentos, e dos documentos que integram o processo, considera-se que a despesa deve permanecer como alocada pela Autoridade Fiscal: em dezembro de 1992.



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Na parte relativa às infrações identificadas com suporte nos acréscimos patrimoniais, contém protesto contra a rejeição dos extratos bancários de fls. 110, 112, 113 e 114.

Verifica-se que os extratos fazem parte de alteração proposta na peça impugnatória a fim de incluir recursos não considerados na evolução patrimonial (fls. 118):

Março: FAF B Brasil SA, Cr\$ 78.393.686,00, fl. 110,

Junho: Saldo anterior FAF B Brasil SA – Cr\$ 85.299.913,71, fl. 112;

Agosto: Saldo ant. FAF B Brasil SA – Cr\$ 10.724.101,85, fl. 113; e,

Dezembro: Saldo anterior FAF BEMGE – Cr\$ 1.055.738,44, fl. 114.

A falha prejudicial contida nessas provas é a falta de indicação expressa do titular da aplicação nos extratos do Banco do Brasil SA, enquanto aquele supostamente emitido pelo BEMGE, listagem em papel contínuo, além de portar a mesma falha, não contém menção à instituição financeira.

As provas relativas ao Banco do Brasil SA podem ser acolhidas porque a declaração de bens do sujeito passivo conteve informação a respeito de contas nessa instituição e sobre aplicações em fundos, inclusive valores considerados a esse título na evolução patrimonial, enquanto o demonstrativo da evolução patrimonial, fl. 93, conteve saldo em FAF Banco do Brasil no mês de abril, em valor de Cr\$ 97.784.315,83, que reflete aquele do doc. fl. 112.

Então analisando a viabilidade da apropriação de tais valores, de início deve ser esclarecido que uma aplicação financeira constitui um valor disponível no início de cada mês, que pode resultar em um recurso utilizado se sacado nesse período, caso contrário, ao final do mês significará uma aplicação de valores porque permaneceu investido, ou seja, somente é apropriado para fins de alterar a evolução patrimonial o efetivo levantamento da aplicação financeira, ou a própria aplicação.

O documento de fl. 110, expressa um saldo de aplicação financeira em valor de Cr\$ 97.784.315,83, no dia 31 de março de 1992.



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

No demonstrativo da evolução patrimonial, fl. 92, nesse mês não foi considerado tal valor como um saldo de aplicação que permaneceu com a pessoa fiscalizada, nem tampouco naquele efetuado pela Autoridade Julgadora *a quo*.

Portanto, deve ser considerado como aplicação no mês de março a referida quantia, enquanto como recurso disponível no mês de abril, porque o levantamento *a quo* também não a conteve nessa qualidade. O resultado apurado não pode superar o valor inicial a descoberto apurado em cada um desses meses sob pena de agravamento do feito.

Tomando os valores apropriados em primeira instância, a sobra encontrada no mês de março, de Cr\$ 125.363.298,06 é diminuída de Cr\$ 97.784.315,83 e passa a Cr\$ 27.578.982,23, enquanto aquela do mês de abril, permanece igual porque é diminuída da sobra anterior considerada de Cr\$ 125.363.298,06, e acrescida da sobra atual do mês de março, de Cr\$ 27.578.982,23 e do valor de Cr\$ 97.784.315,83, disponível no Banco do Brasil SA em 31/3/92.

Passando ao documento à fl. 112, verifica-se que evidencia saques da conta de FAF Banco do Brasil, no mês de junho, que totalizam Cr\$ 135.665.078,96, não considerados na alteração efetuada em primeira instância.

Logo, para apropriar esse valor, basta alterar os dados do demonstrativo elaborado pela Autoridade Julgadora *a quo* relativos ao mês de junho, uma vez que aqueles de maio não se alteram, por falta de novas informações.

Então, de acordo com os dados do documento deve ser incluído como recurso no mês de junho o saldo em 30/5/92, de Cr\$ 93.369.638,58, e a rentabilidade do fundo resgatada pela pessoa, que é obtida da diferença entre o valor da aplicação havido no início e ao final do mês, esta subtraída da somatória dos resgates, e dos saques líquidos havidos no período.

Assim,

Diferença entre saldo no início do mês e ao final = DSIF

Cr\$ 93.369.638,58 – Cr\$ 16.985.689,56 = Cr\$ 76.383.949,02



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Saques líquidos (SL) = Soma dos saques – soma das aplicações do período.

Saques líquidos = Cr\$ 110.665.078,96 – Cr\$ 25.000.000,00

Saques líquidos = Cr\$ 85.665.078,96

Ganhos no período = SL – DSIF

Ganhos no período = Cr\$ 85.665.078,96 – Cr\$ 76.383.949,02

Ganhos no período = Cr\$ 9.281.129,94

Então, Cr\$ 9.281.129,94 devem ser considerados como recursos do mês de junho.

Tem-se a seguinte situação:

Total dos recursos (fl. 141).....	Cr\$ 119.792.933,21
Saldo FAF B Brasil	Cr\$ 93.369.638,58
Ganho FAF B Brasil	Cr\$ 9.281.129,94
Total.....	Cr\$ 222.443.701,73

Aplicações

Total de aplicações (fl.141).....	Cr\$ 164.258.009,06
Saldo FAF B Brasil 30/6.....	Cr\$ 16.985.689,56
Total	Cr\$ 181.243.698,62
Saldo (Recursos – Aplicações).....	..Cr\$ 41.200.003,11

O saldo disponível em junho deve suprir o mês de seguinte e assim sucessivamente, conforme Quadro I, a seguir.

Quadro I – Acréscimo patrimonial a descoberto.



Processo nº : 10675.001899/96-88

Acórdão nº : 102-47.065

Meses / Itens	Janeiro	Fevereiro	Março
RECURSOS			
Receitas da A Rural	3.733.180,00	169.471.673,79	169.507.513,18
Sobras do mês anterior		0,00	133.895.379,60
Outros recursos (inc.FAF)	17.652.807,93	0,00	107.501.364,85
FAF B Brasil S Início mês			0,00
Total Recursos	21.385.987,93	169.471.673,79	410.904.257,63
APLICAÇÕES			
FAF B Brasil S Final mês	0,00	0,00	97.784.315,83
Despesas de Custeio A Rural	19.100.735,00	35.576.294,19	135.312.301,00
Outras despesas (Inc. Saldo FAF)	3.800.138,12	0,00	150.228.658,57
Total de Aplicações	22.900.873,12	35.576.294,19	383.325.275,40
Sobra de Recursos	0,00	133.895.379,60	27.578.982,23
Acréscimo Pat. A descoberto	1.514.885,19	0,00	0,00

Quadro I – cont.

Meses / Itens	Abril	Maio	Junho
RECURSOS			
Receitas da A Rural	32.765.005,00	60.922.206,75	63.152.610,25
Sobras do mês anterior	27.578.982,23	30.905.668,63	0,00
Outros recursos (inc.FAF)	145.807.544,24	0,00	65.921.452,90
FAF B Brasil S Início mês	97.784.315,83		93.369.638,58
Total Recursos	303.935.847,30	91.827.875,38	222.443.701,73
APLICAÇÕES			
FAF B Brasil S Final mês	97.784.315,83	93.369.638,58	16.985.689,56
Despesas de Custeio A Rural	55.192.569,06	157.412.990,50	164.258.009,06
Outras despesas (Inc. Saldo FAF)	120.053.293,78	3.004.000,00	0,00
Total de Aplicações	273.030.178,67	253.786.629,08	181.243.698,62
Sobra de Recursos	30.905.668,63	0,00	41.200.003,11
Acréscimo Pat. A descoberto	0,00	161.958.753,70	0,00

Quadro I – cont.

Processo nº : 10675.001899/96-88

Acórdão nº : 102-47.065

Meses / Itens	Julho	Agosto	Setembro
RECURSOS			
Receitas da A Rural	509.969.091,82	130.373.079,93	453.811.960,00
Sobras do mês anterior	41.200.003,11	373.959.633,09	321.373.725,65
Outros recursos (inc.FAF)	16.985.689,56	65.807.324,58	0,00
FAF B Brasil S Início mês	0,00	10.827.330,19	0,00
Total Recursos	568.154.784,49	580.967.367,79	775.185.685,65
APLICAÇÕES			
FAF B Brasil S Final mês	10.827.330,19	9.733.568,95	
Despesas de Custeio A Rural	183.367.821,21	229.723.599,00	371.161.965,80
Outras despesas (Inc. Saldo FAF)		20.136.474,19	0,00
Total de Aplicações	194.195.151,40	259.593.642,14	371.161.965,80
Sobra de Recursos	373.959.633,09	321.373.725,65	404.023.719,85
Acréscimo Pat. A descoberto	0,00	0,00	0,00

Quadro I – Cont.

Meses / Itens	Outubro	Novembro	Dezembro
RECURSOS			
Receitas da A Rural	594.248.864,00	438.253.089,70	377.137.074,70
Sobras do mês anterior	404.023.719,85	666.894.760,85	512.672.047,83
Outros recursos (inc.FAF)	0,00	15.846.013,55	6.519.888,89
FAF B Brasil S Início mês	0,00	0,00	0,00
Total Recursos	998.272.583,85	1.120.993.864,10	896.329.011,42
APLICAÇÕES			
FAF B Brasil S Final mês			
Despesas de Custeio A Rural	331.377.823,00	607.084.581,00	764.134.283,97
Outras despesas (Inc. Saldo FAF)	0,00	1.237.235,27	69.805.364,62
Total de Aplicações	331.377.823,00	608.321.816,27	833.939.648,59
Sobra de Recursos	666.894.760,85	512.672.047,83	62.389.362,83
Acréscimo Pat. A descoberto	0,00	0,00	0,00

Vale salientar que o lançamento conteve exigência de tributo com base em renda omitida apurada por evolução patrimonial a descoberto nos meses de:



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Janeiro (2.537,24 UFIR's),
Março (99.015,99 UFIR's),
Abril (81.855,20 UFIR's),
Agosto (25.616,25 UFIR's),
Novembro (31.782,05 UFIR's), e
Dezembro de 1992 (75.015,13 UFIR's),

Com a decisão de primeira instância, foi verificada renda omitida foi nos meses de Janeiro (Cr\$ 1.514.885,19), maio (Cr\$ 68.589.115,12), e junho (Cr\$ 44.465.075,85), no entanto somente eficaz a primeira, pela impossibilidade ao agravamento do feito.

Apropriados os recursos e aplicações comprovados com documentos apresentados junto à peça impugnatória na evolução patrimonial efetuada pela Autoridade Julgadora de primeira instância, resultou manutenção do acréscimo havido no mês de Janeiro, e incremento no de Maio², e destes apenas deve permanecer o primeiro pela obediência à vedação citada.

O documento do BMG não pode ser aceito como prova, pelos motivos já citados.

Outra questão sobre a infração caracterizada por presunção legal com suporte nos acréscimos patrimoniais a descoberto é o pedido pelo aproveitamento de apenas 20% (vinte por cento) do fato-base encontrado a título de renda tributável, considerando que a pessoa fiscalizada exerce unicamente a atividade rural.

A atividade rural constitui uma das formas de obtenção de renda pela pessoa física, dentre as múltiplas possibilidades havidas no campo delimitado pela produção do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, a ele agregado os acréscimos patrimoniais não incluídos nos primeiros citados, bem assim os proventos de qualquer natureza.

² Conforme Quadro I, anterior.



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

A tributação dessa atividade tem formação da base de cálculo do tributo de maneira distinta daquela determinada para a maioria dos rendimentos, que se dá em dois tempos, na percepção da renda e na Declaração de Ajuste Anual-DAA. Seguem esta modalidade os salários, honorários, verbas diversas, rendimentos da prestação autônoma de serviços, entre outros.

É distinta porque a ordem contida na Lei nº 8.023, de 1990, artigo 1º, e no artigo 4º, determina apenas a apuração da base de cálculo anual³, não havendo a incidência no momento da percepção da receita.

O resultado apurado na forma do artigo 4º ou pela forma prevista no artigo 5º⁽⁴⁾, quando positivo, compõe a renda tributável ao final do exercício, na declaração de ajuste anual, conforme determina o artigo 9º da lei nº 9.250, de 1995⁽⁵⁾.

A atividade tem característica de produção, uma vez que a norma do artigo 4º trata a renda tributável como "resultado", termo que pode ser interpretado como similar a lucro, rédito.

Conforme se extrai dessa legislação, o tratamento tributário é mais benéfico que o relativo à maioria dos demais rendimentos, e dada essa característica, exige-se que a receita seja comprovada com documentos hábeis e idôneos para que haja, em primeiro, a prova de que auferida a receita, em segundo, a tipificação desta mediante análise do produto comercializado em confronto com a fonte produtora.

O resultado de um acréscimo patrimonial a descoberto constitui representação de um conjunto de fatos que permite identificar presença de uma renda tributável percebida e não declarada, no entanto de espécie desconhecida porque resultado de uma presunção legal. Então, impossível acolher a pretensão do ilustre patrono.

³ Lei nº 8.023, de 1990 - Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

⁴ Lei nº 8.023, de 1990 - Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

⁵ Lei nº 9.250, de 1995 - Art. 9º O resultado da atividade rural, apurado na forma da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, com as alterações posteriores, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto definida no artigo anterior.



Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Os argumentos quanto à inconstitucionalidade dos juros de mora com suporte na taxa SELIC não será objeto de análise neste voto em razão de se encontrar precluído o direito de argumentar contra parte do crédito não prequestionada na fase anterior.

A peça impugnatória constitui fase processual na qual o pólo negativo da relação jurídica tributária deve apresentar todos os seus motivos para afastar a exigência fiscal, bem assim, as correspondentes provas, ou justificar adequadamente, a apresentação em momento posterior.

Essas exigências encontram-se no Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 16, III⁽⁶⁾, e § 4.º. Conseqüentemente, a falta de inclusão de motivos de fato e de direito na peça impugnatória impede o exercício desse direito em momento posterior, na peça recursal, conforme determina o referido ato legal.

Já os documentos, verificada a ocorrência de alguma das situações identificadas no § 4.º do referido artigo, podem integrar o processo em uma fase posterior.

A ação retardada e proibida pela lei caracteriza a figura de direito conhecida como preclusão e que pode ser traduzida como o exercício de um direito em momento posterior àquele em que deveria ter sido exercido⁷.

⁶ Decreto n.º 70235/72 - 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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

(.....)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

⁷ PRECLUSÃO . Do latim praecclusio, de praeccludere (fechar, tolher, encerrar), entende-se o ato de encerrar ou de impedir que alguma coisa se faça ou prossiga. Indica propriamente a perda de determinada faculdade processual civil em razão de: (a) não exercício dela na ordem legal; (b) haver-se realizado uma atividade incompatível com esse exercício; (c) já ter sido ela validamente exercitada. Representa, em última análise, a perda do exercício do ato processual que, por inércia, a parte não promove, no prazo legal ou judicial. SILVA, Plácido e; FILHO, Nagib Slaibi.; ALVES, Geraldo Magela. Vocabulário Jurídico, 2.ª Ed. Eletrônica, Forense, [2001?] CD ROM. Produzido por Jurid Publicações Eletrônicas



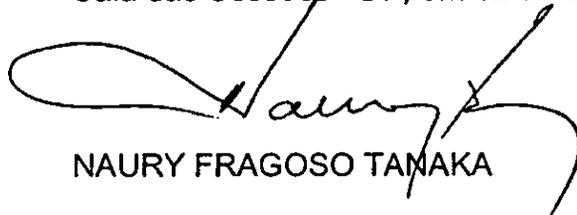
Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Nesta situação, a peça recursal não contém ratificação ou extensão dos argumentos expendidos na fase impugnatória, o que caracteriza a preclusão e que torna obrigatória não conhecer desta parte do recurso pela preclusão.

Concluída a abordagem dos argumentos e provas postos na peça recursal, na forma do artigo 16, III, do Decreto n.º 70235/72, **voto no sentido de não conhecer do teor do protesto na parte em que contém matéria estranha ao objeto da impugnação, e quanto ao mérito para negar provimento ao recurso.**

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2005.



NAURY FRAGOSO TAMAKA

Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

VOTO VENCEDOR

Conselheira SILVANA MANCINI KARAM, Redatora designada

Limita-se este voto a tratar da matéria de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto.

Ocorre que, no processo em pauta, a r. Fiscalização apurou o mencionado acréscimo em períodos mensais e, em decorrência, encontrou períodos em que os valores ingressados e despendidos não se compatibilizavam gerando o ilícito apontado (APD).

O ilustre Conselheiro Relator Dr. NAURY FRAGOSO TANAKA em seu habitual bem elaborado e bem fundamentado VOTO entendeu que o ora Recorrente não logrou êxito nas razões apresentadas no RV e manteve o lançamento no que se refere inclusive, ao acréscimo patrimonial a descoberto, acolhendo assim, o método utilizado pela r. Fiscalização na apuração do ilícito tributário imputado.

Com todo respeito que dedico ao i. Conselheiro, peço vênias para dele discordar quanto ao critério adotado pela r. Fiscalização para apuração do APD.

A legislação de regência do imposto de renda da pessoa física estabelece, com todo o rigor que o nosso ordenamento exige, que se trata de um tributo do tipo complexivo que vai se formando ao longo do ano calendário mediante o ingresso de rendimentos e que, abatidos dos valores previstos na lei (despesas havidas no decorrer do ano calendário admitidas como dedutíveis pela legislação), apura-se afinal, a sua base de cálculo. Para tanto, estabelece a legislação o período anual de 01.01 a 31.12. de cada ano calendário.

Nesse passo, quando o Recorrente às fls. 4 de sua peça impugnatória se reporta ao artigo 2º da Lei 8.134 de 1.990 que alterou a

Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

periodicidade mensal estabelecida pelo artigo 2º. da Lei 7.713 de 1.988, afirmando que todo o sistema de tributação do imposto de renda é anual, parece-me “data máxima vênia” estar com a razão.

Assim, exceto situações rigorosamente excepcionadas pela legislação, como é o caso das hipóteses de tributação exclusiva de fonte, o imposto de renda das pessoas físicas é anual. Tanto que os valores retidos na fonte são tratados como mera antecipação daquele tributo, sujeitos à compensação inclusive, na época determinada para efetiva apuração do imposto, ou seja, no momento da ocorrência do fato gerador.

Transcrevo aqui, o comentário ao artigo 55 do RIR/99, de Antonio Airton Ferreira e outros, no Regulamento de Imposto de Renda 2005, Anotado e Comentado, Vol. I, Fiscosoft Editora, que às fls. 188 assim se manifesta:

“ O exame das obrigações acessórias ratifica esse entendimento. Com efeito, é cediço afirmar que o direito material tem como contraponto o direito formal. Ora se fosse verdadeira a tese de que o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, a declaração de rendimentos, ou declaração de ajuste anual, não importa, deveria exigir a apresentação detalhada dos rendimentos mensalmente percebidos, inclusive com a apuração do imposto. A denominada declaração de ajuste, como se sabe, não têm essa conformação. O contribuinte aponta o rendimento auferido no ano – calendário, nos dois tipos de declaração – na completa e na simplificada.”

Este raciocínio expõe de um modo direto e objetivo que a legislação que rege o lançamento do imposto de renda ao final do ano calendário comprova tratar-se de apuração anual e portanto, incompatível com cálculos mensais de acréscimo patrimonial que poderão provocar distorções (como no presente processo) e que por ausência de previsão legal não podem estar sujeitas à imputação de APD.

Em suma, não há base legal para manter o lançamento praticado pela r. fiscalização no presente processo, posto que, o critério utilizado para apuração do APD não foi aquele admitido pela legislação vigente. *f*

Processo nº : 10675.001899/96-88
Acórdão nº : 102-47.065

Nestas condições, por todas as razões acima expostas, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO excluindo da exigência o acréscimo patrimonial a descoberto constante do auto de infração.

Sala das Sessões – DF, em 12 de setembro de 2005.


SILVANA MANCINI KARAM