



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11007.001281/2003-25
Recurso nº 251.127 Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-01.724 – 2ª Turma**
Sessão de 26 de setembro de 2011
Matéria ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HAROLDO FRANÇA ZABALLA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999, 2001, 2003

Ementa: **IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO ANUAL.**

Incabível a apuração mensal do imposto, ainda que relativamente a acréscimo patrimonial a descoberto, quando, admitido ou provado, que os rendimentos que deram suporte ao fato tiveram origem na atividade rural, cuja tributação é regida por norma própria que estabelece ser o fato gerador, para o caso, anual.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

Marcelo Oliveira

Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente substituto), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (Conselheiro Convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por contrariedade, fls.0244, interposto pela nobre Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão, fls. 0230, que decidiu, por unanimidade de votos, rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os valores tributados a título de acréscimo patrimonial a descoberto.

O acórdão em questão possui as seguintes ementa e decisão

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 1998, 2000, 2002 Ementa: ATIVIDADE RURAL — ACRÉSCIMO PATRIMONIAL -- APURAÇÃO ANUAL — No caso de rendimentos da atividade rural, o acréscimo patrimonial deve ser apurado de forma anual, à luz do artigo 49 da Lei nº 7.713/1988, e da Lei nº 8.023/1990 (Precedente: Acórdão CSRF/04- 00.262 de 12/06/2006). Cabe à fiscalização fazer prova que os rendimentos omitidos pelo contribuinte são de outra origem.

GANHO DE CAPITAL — IMÓVEL RURAL — TERRA NUA — Na alienação de imóvel rural, eventual incidência de ganho de capital recai apenas sobre o valor relativo à terra nua, tanto em relação ao valor de venda, quanto ao custo de aquisição. As benfeitorias e plantações,- em geral compõe o resultado da atividade rural.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR o pedido de diligência e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência os valores tributados a título de acréscimo patrimonial a descoberto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente Julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka que nega provimento e Antônio José Praga de Souza que provê parcialmente para reduzir a base de cálculo do APD para 20% e apresenta declaração de voto.

Em seu recurso especial a digna Procuradoria alega, em síntese, que:

1. Insurge-se a Fazenda Nacional contra acórdão que entendeu que no caso de rendimentos de atividade rural o acréscimo patrimonial deve ser apurado de forma anual, à luz do artigo 49 da Lei n. 7.713/1988 e da Lei n. 8.023/1990;

2. Ficou entendido que competiria à fiscalização a comprovação de que os rendimentos omitidos teriam outra origem que não a rural;
3. Não deve prosperar o entendimento consolidado;
4. Trata-se de lançamento referente à omissão de rendimentos caracterizada pelo acréscimo patrimonial a descoberto no mês de abril de 1998 e omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos nos meses de maio de 2000 e abril de 2002;
5. O presente recurso destina-se à reforma do acórdão não-unânime, que contrariou a legislação aplicável ao caso (Lei 7.713/88, art. 3º, §1º) e as provas contidas nos presentes autos;
6. A autoridade fiscal, mediante análise das declarações prestadas pelo contribuinte, entendeu presente o acréscimo patrimonial a descoberto em relação à aquisição de um imóvel na cidade de Bagé/RS em 24/04/1998, no valor de R\$ 53.000,00 (cinquenta e três mil reais);
7. O recorrido alega em sua defesa à inexistência do acréscimo patrimonial, eis que o valor utilizado para sua aquisição foi proveniente dos ganhos auferidos no condomínio rural em que o contribuinte seria parceiro;
8. Contudo, quando notificado, deveria ter juntado os documentos que pudessem comprovar a veracidade de suas afirmações, o que não foi feito;
9. O contribuinte omitiu receitas para fins de tributação, eis que em suas declarações de IRPF, os rendimentos são mínimos, não sendo crível a aquisição de um imóvel pelo valor acima destacado, com os valores constantes em sua declaração fiscal;
10. No entanto - apesar do reconhecimento expresso e inequívoco do Relator de que o contribuinte deveria coletar provas a seu favor neste processo administrativo - o acórdão entendeu que a apuração, quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto deveria ser realizada anualmente, ao invés da apuração mensal, como deste modo consta no auto de infração;
11. Assim, o acórdão cancelou o lançamento por suposto erro na forma de tributação, mesmo reconhecendo as evidências da omissão de rendimentos da atividade rural do recorrido;

12. O acórdão **negou vigência ao art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 1988**, que dispõe:
- "Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.*
- § 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados".*
13. O chamado Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD), portanto, trata de **presunção legal relativa** de omissão de receitas ou rendimentos pelo contribuinte, mecanismo colocado à disposição Do Fisco na busca da **verdade material** quanto a fatos havidos no período sob investigação;
14. E para esse fim, lhe é permitido utilizar de todos os meios legais disponíveis para levantamento da renda auferida e o confronto com aquela informada à Administração Tributária, na forma autorizada pelos arts. 142 e 195, do CTN;
15. É exatamente a situação que se verifica no acórdão recorrido, que afastou indevidamente a aplicação da presunção legal prevista no art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88, para aplicar a norma restritiva prevista no art. 49 daquele mesmo diploma legal, **amparado em presunção dos ilustres Conselheiros vencedores, de que os rendimentos omitidos eram provenientes de atividade rural**;
16. A presunção legal de omissão de receita somente será afastada no caso do contribuinte que, através de documentação hábil e idônea, comprovar a origem do acréscimo patrimonial a descoberto;
17. Verifica-se, assim, que a referida **presunção legal é a favor do Fisco**. Portanto, é do contribuinte o ônus da prova quanto à origem dos valores apurados a título de acréscimo patrimonial a descoberto pela autoridade lançadora;
18. No caso do contribuinte não lograr êxito em comprovar a origem dos valores apurados em acréscimo patrimonial a descoberto, haverá **presunção absoluta de renda tributável**, com a conseqüente ocorrência do

fato gerador do Imposto de Renda, sujeitando-se o contribuinte às normas do referido tributo;

19. Ora, se o ônus é do contribuinte e ele não logra êxito em comprovar a origem do acréscimo patrimonial a descoberto, não há como admitir a tributação desses valores como oriundos da atividade rural por absoluta ausência de disposição legal permissiva;
20. Assim, como o contribuinte não trouxe nenhuma prova hábil e inequívoca de que o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no período fiscalizado é proveniente exclusivamente da atividade rural, impossível aplicar a legislação tributária referente à tal atividade (Lei nº 8.023/90);
21. Somente a partir da formação do *juízo de certeza* de que a receita ou os rendimentos omitidos são provenientes de atividade rural desenvolvida pelo contribuinte é que pode-se aplicar a norma excepcional do art. 49 da Lei 7.713/88, que prevê: "*O disposto nesta Lei não se aplica aos rendimentos da atividade agrícola e pastoril, que serão tributados na forma da legislação específica*";
22. O contribuinte é que é obrigado a provar que é atua na área rural;
23. Observe-se que essa verificação não demanda nenhum esforço adicional ao produtor rural, uma vez que, por força de lei e de norma administrativa, este é obrigado afixar os fatos pela escrituração de livro caixa e manutenção da documentação de receitas e despesas de custeio à disposição do fisco, conforme determinação contida na Lei nº 9.250 de 1995, artigo 18;
24. Ainda que se possa admitir, apenas por apego ao debate, que a origem dos rendimentos relacionados ao acréscimo patrimonial a descoberto seja do resultado de atividade rural, por ser essa a atividade exercida declarada pelo contribuinte (presunção *hominis*), **ainda sim, o lançamento seria válido**, eis que, da mesma forma que ocorre com o resultado da atividade rural, o APD é **apurado mensalmente**, nos termos do art. 55, inc. XIII e § único, do RIR/99, **porém sua tributação é realizada no ajuste anual, ou seja, seu fato gerador é anual**;
25. Rendimentos omitidos identificados por meio de presunção legal centrada em acréscimos patrimoniais mensais a descoberto somente podem situar-se no âmbito de incidência das normas da Lei 8.023, de 1990, **quando efetivamente comprovados com**

documentos que identifiquem a sua origem na atividade rural e permitam a subsunção;

26. Assim, justo e legal, inclusive para proteção daquele que efetivamente exerce a atividade rural, que se deva sempre investigar, com utilização de todos os meios disponíveis ao fisco, a possibilidade do exercício oculto de outras atividades por aquele que se declara como restrito à primeira;
27. Por todo o exposto, requer a Fazenda Nacional seja dado provimento ao presente recurso.

Por meio de despacho deu-se seguimento ao recurso especial, reconhecendo-se a contrariedade. fls. 0257.

Cientificado do Acórdão recorrido, do recurso especial interposto e do despacho que lhe deu seguimento, o interessado apresentou contra-razões, fls. 0264, alegando, em síntese, que:

1. Não merece prosperar o recurso da União, pois a louvável decisão da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes está de acordo com a pacífica jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL — ATIVIDADE RURAL — APURAÇÃO ANUAL — Consoante jurisprudência unânime e pacífica da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o acréscimo patrimonial da atividade rural deve ser apurado de forma anual, nos termos do art. 49 da Lei nº 7.713/1988 e da Lei nº 8.023/1990.

Recurso provido.

Número do Recurso: 139511, Número do Processo: 11030.000411/2002-34, Data da Sessão: 09/11/2006 01:00:00, Relator: José Raimundo Tosta Santos, Decisão: Acórdão 102- 48062, Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Naurý Fragoso Tanaka e Antonio José Praga de Souza que negam provimento e apresentam declaração de voto.

2. Quanto à presunção legal do APD, de acordo com a Declaração de Voto do Conselheiro ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, é possível a presunção de que "*certos rendimentos de o origem não comprovada sejam da atividade rural. Ora, se o contribuinte declarou exercer exclusivamente a atividade rural, se a fiscalização não apura qualquer indicio de que o contribuinte exerce outra atividade, se o APD aflorou em face de dispêndios na atividade rural (aquisição de insumos, implementos, etc.), se os valores relativos aos*

depósitos bancários (sendo o caso) foram vertidos ao pagamento de despesas da atividade rural, dentre outras evidências, então, é possível concluir que os rendimentos apurados a partir das aludidas presunções legais tem origem nas atividades agropecuárias." E arremata: "Na situação versada nos autos é admissível presumir que os rendimentos omitidos sejam da atividade rural, haja vista que o contribuinte praticamente não possui outras atividades";

3. Desse modo, utilizando-se de tal presunção, existe a transferência para a fiscalização da tarefa de provar que os rendimentos ditos "omitidos" sejam de outra origem, nos termos da decisão recorrida;
4. Ante o exposto, requer seja negado provimento ao recurso especial interposto pela união.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MARCELO OLIVEIRA,

O recurso é tempestivo e conforme despacho que lhe deu seguimento, a recorrente comprovou em tese a contrariedade.

O recurso da Procuradoria está fundamentado em disposição do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes:

Portaria 147/2007:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

A questão em análise refere-se a possibilidade, ou não, de manutenção do lançamento, no que tange à APD apurado de forma mensal, no caso em que o sujeito passivo tenha obtido sua renda por atividade rural.

Em primeiro lugar cabe esclarecer que todas as informações constantes dos autos demonstram que a renda obtida pelo sujeito passivo possui origem na atividade rural, como muito bem demonstra o nobre Conselheiro Antônio José Praga de Souza, no texto de sua declaração de voto:

Ora, se o contribuinte declarou exercer exclusivamente a atividade rural, se a fiscalização não apura qualquer indicio de que o contribuinte exerce outra atividade, se o APD aflorou em face de dispêndios na atividade rural (aquisição de insumos, implementos, etc.), se os valores relativos aos depósitos bancários (sendo o caso) foram vertidos ao pagamento de despesas da atividade rural, dentre outras evidências, então, é possível concluir que os rendimentos apurados a partir das aludidas presunções legais tem origem nas atividades agropecuárias.

Em segundo lugar, o próprio Fisco, pelo anexo “*Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal – Imposto de Renda Pessoa Física*”, fls. 007, somente traz aos autos fontes de rendimento do sujeito passivo oriundos de atividade rural.

Por fim, em sua declaração anual o contribuinte declara exercer atividade rural.

Assim, conclui-se que o exercício de atividade rural pelo sujeito passivo está demonstrado.

Sobre a possibilidade de tributação de APD de forma mensal em atividade rural, creio ser esclarecedor o voto do nobre Conselheiro Nelson Mallmann, o qual dissertou com muita propriedade a respeito da matéria, *in verbis*:

“ [...]

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

*Nunca é demais ressaltar, que quando se tratar de rendimentos cuja origem é exclusiva da atividade rural, **apuração de omissão de rendimentos deve ser de forma anual**, como atividade rural. Esta forma de apuração constitui, no ponto de vista deste relator, a metodologia mais apropriada a fim de ser apurada a omissão de rendimentos real, com devido amparo legal na legislação em vigor. É, sem sobra de dúvidas, aquela mais próxima da realidade dos fatos porquanto se apura, quando for o caso, a evasão do tributo na própria atividade exercida pelo contribuinte. **Trata-se, pois, de procedimento admitido pela legislação tributária.***

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

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

Essa, aliás, é posição adotada pela CSRF:

IRPF - CONTRIBUINTE COM ATIVIDADE RURAL – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Incabível a apuração mensal do imposto, ainda que relativamente a acréscimo patrimonial a descoberto, quando, admitido ou provado, que os rendimentos que deram suporte ao fato tiveram origem na atividade rural, cuja tributação é regida por norma própria que estabelece ser o fato gerador, para o caso, anual (Acórdão CSRF/01-04.944, Rel. Leila Maria Scherrer Leitão, Sessão de 13/04/2004)

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – ATIVIDADE RURAL - Não se admite a apuração mensal de acréscimo patrimonial, face à indeterminação dos rendimentos recebidos, como também não se adapta à própria natureza o fato gerador do imposto de renda de atividade rural, que é complexo e tem seu termo ad quem em 31 de dezembro do ano

base. (Acórdão 104-19913, Rd José Pereira do Nascimento, Sessão de 15/04/2004)

Mesma conclusão adotam os seguintes julgados:

Primeiro Conselho de Contribuintes. 6ª Câmara. Turma Ordinária - Acórdão nº 10616731 do Processo 106750015629634 - 23/01/2008

IRPF - CONTRIBUINTE COM ATIVIDADE RURAL - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Incabível a apuração mensal do imposto, ainda que relativamente a acréscimo patrimonial a descoberto, quando, admitido ou provado, que os rendimentos que deram suporte ao fato tiveram origem na atividade rural, cuja tributação é regida por norma própria que estabelece ser o fato gerador, para o caso, anual. (Precedentes da CSRF/MF) Recurso voluntário provido.

...

Primeiro Conselho de Contribuintes. 2ª Câmara. Turma Ordinária - Acórdão nº 10248309 do Processo 13127000149200101 - 28/03/2007

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - ATIVIDADE RURAL - Não se admite a apuração mensal de acréscimo patrimonial, face à indeterminação dos rendimentos recebidos, como também não se adapta à própria natureza o fato gerador do imposto de renda de atividade rural, que é complexo e tem seu termo ad quem em 31 de dezembro do ano base. Recurso provido.

Portanto, como ficou demonstrado que o sujeito passivo exerce atividade rural, côm o Fisco não demonstrou que o contribuinte não exerce, exclusiva ou preponderantemente, a atividade rural, como ficou claro que a fundamentação legal para o lançamento é a Lei 7.713/1988 e não a Lei 8.023/1999 (que trata de atividade rural), e como não se admite a apuração mensal de acréscimo patrimonial na atividade rural, que deve ser anual, em respeito ao Princípio da Legalidade, nego provimento ao recurso da nobre Procuradoria da Fazenda Nacional.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, estando o acórdão recorrido em sintonia com os dispositivos legais que regulam a matéria, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da nobre Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelas razões de fato e de direito acima expostas.

MARCELO OLIVEIRA

