



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 11030.000411/2002-34
Recurso nº. : 139.511
Matéria: : IRPF – EX: 1999 e 2000
Recorrente : ONÓRIO LUIZ GAZOLA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 09 de novembro de 2006
Acórdão nº. : 102-48.062

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ONÓRIO LUIZ GAZOLA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naurý Fragoso Tanaka e Antonio José Praga de Souza que negam provimento e apresentam declaração de voto.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, SILVANA MANCINI KARAM, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº: : 102-48.062

Recurso nº : 139.511
Recorrente : ONÓRIO LUIZ GAZOLA

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para reforma do Acórdão DRJ/STM nº 2.377, de 16/01/2004 (fls. 593/608), que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade e julgou procedente em parte o lançamento.

A infração indicada no lançamento e os argumentos de defesa suscitados pela contribuinte foram sumariados pela pelo Órgão julgador a quo, nos seguintes termos:

“O interessado acima qualificado foi autuado, exigindo-lhe o crédito tributário no montante de R\$ 91.241,27, nele compreendidos imposto, multa de ofício e juros de mora, relativo aos anos-calendário 1998 e 1999, em decorrência da apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

O contribuinte, às fls. 469 a 478, impugna total e tempestivamente o auto de infração, juntando os documentos de fls. 479 a 591, e fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

1. Inconsistência formal do lançamento.

1.1. Impossibilidade de se mensurar a variação patrimonial a descoberto por períodos mensais.

Motivos:

a) Enquanto a declaração de rendimentos é regida por dispositivos legais específicos, que disciplinam a tributação dos rendimentos sob regime de caixa mensal, a declaração de bens tem sua existência com determinação legal para ser preenchida apenas anualmente;

b) Inexiste norma legal que autorize o controle do acréscimo patrimonial a descoberto por períodos mensais;

c) Impossibilidade de se cobrar antecipação de imposto após vencido o prazo de entrega da declaração, quando já se pode quantificar o todo anual, por meio da declaração de ajuste anual.

1.2. Impossibilidade de analisar a evolução patrimonial com fulcro em operações da atividade rural.

a) É sabido que, dadas as peculiaridades, a atividade agropecuária possui um regime de apuração anual.

Dentro desse regime especial, releva destacar os critérios estabelecidos para a apropriação como despesa dos investimentos promovidos nessa atividade, além das renegociações de financiamentos que não envolvem trânsito de numerário, aspectos estes não considerados pelo autuante, tornando inconsistente seu procedimento.

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

Transcreve ementas do C.C sobre acréscimo patrimonial a descoberto e atividade rural.

2. Inconsistência factual do lançamento.

2.1. Inclusões no quadro A dos 2 períodos. Pede que sejam incluídos:

a) os valores mensais correspondentes aos rendimentos da esposa, não computados pela fiscalização;

b) os valores tomados junto a terceiros:

03/1998 – R\$ 6.800,00, emprestados de Lori Scariot;

05/1998 – R\$ 19.350,00, emprestados de Deomar J. Galli;

08/1998 - R\$ 12.768,00, emprestados do Banrisul;

09/1998 – R\$ 4.027,00, emprestados de Deomar J. Galli;

11/1998 – R\$ 4.637,00, emprestados de João Segatto;

11/1998 – R\$ 10.433,00, emprestados de Deomar J. Galli;

01/1999 – R\$ 10.000,00, emprestados de Vilmar Pagnussat;

06/1999 – R\$ 62.400,00, emprestados de JAF.

Com referência aos recursos emprestados de outras pessoas físicas, de acordo com as procurações, notas promissórias e extratos bancários já acostados aos autos, ao proceder à análise da evolução patrimonial, a fiscalização negou-se a computá-los como fonte de recursos sob a alegação de que *“se não os pertencem, não podem serem usados para justificar tais empréstimos (fls. 132 a 134)”*.

A respeito de tais operações, o impugnante reitera que, na qualidade de freteiro, munido de procurações, recebeu os cheques destinados aos seus clientes e depositou-os em sua conta bancária. Ressalta que ditos valores correspondem ao produto da venda de produtos agrícolas que, na comunidade em que vivem, diante da relação de confiança entre as pessoas, permanecem em sua conta corrente, sendo livremente manipulados pelo impugnante.

Observa que parte desses valores, em algumas oportunidades, tanto serviram para ele tomar emprestado as importâncias supra, como em outras ocasiões, serviram para efetuar (re)empréstimos a outras pessoas, mediante a cobrança de juros módicos.

Daí o porquê de nada constar nas declarações, sendo certo, porém, que tais valores serviram para dar cobertura às operações de mútuo em tela.

2.2. Exclusões (alterações) de valores no quadro B dos 2 períodos.

a) Requer que sejam alterados diversos valores mensais correspondentes a despesas de custeio/investimento da atividade rural, computados erroneamente pela fiscalização.



Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

De acordo com a comprovação e detalhamento feitos por documentos e planilhas anexas, vários desembolsos financeiros não ocorreram de acordo com os apontamentos do livro Caixa, mas sim, em momentos posteriores.

b) Pede também que sejam alterados os valores e datas correspondentes aos empréstimos quitados, assim, discriminados:

- 11/1998 - R\$ 1.385,00, pagamento parcial de empréstimo a Deomar J. Galli;
- 06/1999 - R\$ 10.800,00, pagamento de empréstimo a Deomar J. Galli;
- 09/1999- R\$ 940,00, pagamento de empréstimo a Deomar J. Galli;
- 10/1999- R\$ 3.552,00, pagamento de empréstimo a Deomar J. Galli;

Alega que os documentos constantes do Anexo 4 comprovam a efetividade das operações.

Requer que sejam excluídos e/ou alterados (item 11) os valores correspondentes aos empréstimos concedidos (pagos) a terceiros, assim discriminados:

- 03/1998 – R\$ 20.000,00, concessão de empréstimo inexistente;
- 04/1998 – R\$ 10.000,00, efetivo valor do empréstimo a Eliane e Adelino Vanin*;
- 09/1998 – R\$ 11.664,00, valor do empréstimo feito a Eliane e Adelino Vanin, erroneamente computado pela fiscalização como ocorrido em 04/1998;
- 07/1999 – R\$ 1.334,00, pagamento de empréstimo a JAF;
- 08/1999 – R\$ 1.334,00, pagamento de empréstimo a JAF;
- 09/1999 – R\$ 1.351,00, pagamento de empréstimo a JAF;
- 10/1999 – R\$ 1.368,00, pagamento de empréstimo a JAF;
- 11/1999 – R\$ 1.383,00, pagamento de empréstimo a JAF;
- 12/1999 – R\$ 1.401,00, pagamento de empréstimo a JAF.

* No mês em referência, foi consignado um desembolso de R\$ 40.000,00 a título de empréstimo, operação esta que, de fato, importa em apenas R\$ 10.000,00, concernente ao mútuo pactuado com Adelino Pedro Vanin. Isto porque:



Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº : 102-48.062

- o empréstimo de R\$ 10.000,00 que equivocadamente a fiscalização imaginou ter sido feito a João Américo Reginatto, refere-se a uma dívida que ajuizou contra ele em 1992, ressaltando que um depoimento em juízo, sem base em documentação subsidiária e segura, não constitui instrumento hábil para embasar a exigência fiscal.

- o empréstimo de R\$ 20.000,00 (parte remanescente dos R\$ 40.000,00) que teria sido pactuado com Eliane e Adelino, tanto no depoimento de fl. 120 quanto no demonstrativo dos valores executados (fl. 112), importa de fato num repasse dos recursos de R\$ 11.664,00 que aconteceu em 09/1998, cabendo chamar a atenção que somados (R\$ 10.000,00 + R\$ 11.664,00 = R\$ 21.664,00) esses valores perfazem o montante de R\$ 21.000,00, que no depoimento o impugnante declarou ter emprestado a Eliane e Adelino.

Os documentos do anexo 5 comprovam as operações.

O impugnante reconstitui os demonstrativos da variação patrimonial efetuados pela fiscalização, demonstrando que apenas há acréscimo patrimonial a descoberto no mês de janeiro de 1998, no valor de R\$ 1.831,20 e no mês de fevereiro de 1999, no valor de R\$ 2.069,02.

Diante do exposto, requer o autuado:

a) Preliminarmente – que seja declarada a nulidade do auto de infração, fundamentada na existência de acréscimos patrimoniais a descoberto, diante da ausência de autorização para seu levantamento em períodos mensais e, ainda, da inadequação do procedimento em relação aos resultados da atividade rural;

b) No mérito – alternativamente, diante dos erros factuais apontados, que seja reconhecida a improcedência do lançamento.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE. Somente a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa são vícios insanáveis que conduzem à nulidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998, 1999

Ementa: RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, a partir de 01/01/1989, deverá ser apurado, mensalmente, na medida em que os rendimentos forem percebidos.

Lançamento Procedente em Parte” 

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

Em sua peça recursal (fls. 147/161), o Recorrente expõe os aspectos impugnados e decididos em primeira instância, para em seguida reiterar que o lançamento apresenta vícios de ordem formal: apuração do acréscimo patrimonial a descoberto em períodos mensais, que obrigou o fisco a fazer uso de meros raciocínios aritméticos, sem suporte em documentos indicativos da efetiva ocorrência dos ingressos e dispêndios financeiros. Afirma que a Lei nº 8.134/1990 restabeleceu o regime de declaração anual de rendimentos, caracterizando a periodicidade mensal como mera antecipação. O segundo vício, no seu entender, resulta da impossibilidade da apuração mensal do acréscimo patrimonial a descoberto calcada em rendimentos da atividade rural. Assevera que a Lei nº 7.713, de 1988, preconiza claramente que o regime tributário de bases correntes (pleno), instituído para as pessoas físicas em geral, não se aplica à atividade rural, conforme tem reiteradamente decidido o Conselho de Contribuintes.

Em relação ao mérito, o recorrente insurge-se contra o fato do Órgão julgador de primeira instância não ter reconhecido a existência dos empréstimos tomados de terceiros (pessoas físicas), pois, no seu entender: 1) as notas fiscais de fls. 483 a 495 comprovam que os valores correspondentes às vendas (de terceiras pessoas, agricultores) foram depositados em sua conta bancária; 2) o fato de não terem sido informados na declaração não os torna irreal; 3) a capacidade financeira dos mutuantes é quantitativamente comprovada através das próprias operações de venda, indicadas nas respectivas notas fiscais, não podendo o julgador ao forma o seu juízo desvincular-se dos fatos sob análise e fazer uso de alegações genéricas; 4) a efetividade da entrega do numerário resulta comprovada pelos valores líquidos das notas fiscais depositados em conta, recursos estes que depois foram utilizados no giro dos negócios; 5) ao aduzir que os recursos depositados na conta do mutuário (recorrente) não lhe pertencem, o julgador de 1º grau reconheceu a existência do mútuo.

Discorda também do cômputo do empréstimo de R\$10.000,00 a João Américo Reginatto, em abril/1998, como aplicação de recursos, tendo em vista que: 1) o depoimento em juízo (fl. 117) para cobrança da dívida não é prova suficiente do empréstimo, por tratar-se de confissão aleatória, sem base documental do fato econômico; 2) conforme está demonstrado nos documentos de fls. 442 e 455, refere-



Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

se à renegociação de uma dívida, cuja cobrança se arrastava desde 1992, não havendo, portanto, desembolso.

Arrolamento de bens controlado no Processo de nº
11030.000407/2004-38.

É o Relatório.



Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

VOTO

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade – dele tomo conhecimento.

Conforme notícia o Termo de Verificação Fiscal à 13, o autuado é pessoa física que explora a atividade agrícola de grãos (soja) e suinocultura, possui uma empresa individual e utiliza-se de diversos arredamentos de terra para execução do seu labor. Afirma também que, mediante autorização de terceiros, o autuado recebia recursos do faturamento da soja daqueles junto às empresas onde a leguminosa estava depositada. Concluiu, assim, que os grandes depósitos na conta bancária do contribuinte estão embasados em notas fiscais de terceiros. Por esse motivo não os considerou como origem de recursos na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto. O autuado aduz que estes valores ficavam em sua conta bancária e eram utilizados inclusive para empréstimos.

Por sua vez, a declaração de rendimentos dos anos-calendário de 1998 e 1999, às fls. 40 e 46, informam que o contribuinte tem a propriedade de três imóveis rurais. Na apuração de variação patrimonial a descoberto, demonstrativos às fls. 456/457, as receitas e despesas da atividade rural preponderaram sobre as demais.

Em preliminar, suscita o recorrente a nulidade do lançamento, calcado em levantamento mensal de acréscimo patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 1998 e 1999, considerando a inadequação do procedimento em relação a atividade agropecuária, que possui regime especial (anual) de apuração do resultado tributável. Colaciona jurisprudência deste Conselho de Contribuintes nesta linha de entendimento.

Tal questão já foi motivo de extenso e acalorado debate neste Colegiado. 

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

Todavia, recentemente a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais colocou uma pá de cimento sobre tal discussão, consolidando jurisprudência anteriormente firmada pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que tinha competência sobre a matéria.

Com efeito, o Acórdão CSRF/04-00.262 (Sessão de 12/06/2006) espancou qualquer dúvida sobre a matéria, quando em **votação unânime** (sessão de 12/06/2006), proveu recurso especial interposto contra decisão desta Segunda Câmara (Ac. 102-46.272), resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

"IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – APURAÇÃO ANUAL – No caso de rendimentos da atividade rural, o acréscimo patrimonial deve ser apurado de forma anual (art. 49 da Li nº 7.713, de 1988, e Lei nº 8.023, de 1990)."

Na referida decisão, o voto condutor do Acórdão constatou que o lançamento, no que tange à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, não levou em conta a legislação de regência, uma vez que incluiu no cálculo receitas e despesas da atividade rural, cujo resultado deve ser considerado de forma anual. A seguir colacionou do voto paradigma (Ac. 106-11.852) o seguinte trecho:

"A fundamentação legal do auto de infração neste item (fl. 9.552 – volume 33) se baseia nos artigos 1º a 3º e 8º, da Lei nº 7.713/88; artigos 1º a 4º, da Lei nº 8.134/90; e artigos 4º a 6º, da Lei nº 8.383/91, combinados com o artigo 6º, da Lei nº 8.021/90.

Ocorre que a Lei nº 7.713/88, em seu art. 49, assim determina:

"O disposto nesta Lei não se aplica aos rendimentos da atividade agrícola e pastoril, que serão tributados na forma da legislação específica."

A legislação específica aplicável ao período fiscalizado corresponde à Lei nº 8.023/90, que estabelece, em seu art. 4º, que o resultado da atividade rural é a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base, evidenciando o regime de tributação anual. Proíbe, inclusive (art. 18), na apuração do resultado, a inclusão de rendimentos auferidos de outras atividades que não as previstas no seu art. 2º."

O Estado não tem interesse subjetivo nas demandas. Deve atuar sempre com observância dos princípios da legalidade, moralidade, razoabilidade, e

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

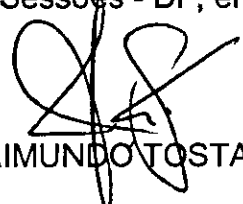
proporcionalidade e eficiência. As questões devem ser decididas sempre objetivando o atendimento do interesse público, segundo padrões éticos de probidade e boa-fé.

Não tem sentido consumir os escassos recursos humanos e materiais do Estado, efetuando lançamentos tributários que serão cancelados pela instância superior de julgamento, que reiteradamente mantém posição firme e unânime em contrário. Por outro lado, também o contribuinte será onerado com a contratação de profissionais para realizar a sua defesa, sem falar no stress que esta situação provoca.

Muito mais eficaz para a administração tributária será buscar o que lhe é devido em consonância com a interpretação da lei manifestada nas decisões pacíficas e reiteradas dos tribunais administrativo e judicial. É forçoso concluir-se, então, que num sistema onde vigora a escassez de recursos e demandas urgentes por melhoria da infra-estrutura e dos serviços públicos, com muito mais obsessão deve-se buscar a eficiência. Enquanto o bom senso aconselha este caminho, a Constituição Federal impõe.

Em face ao exposto e objetivando a justiça fiscal, submeto-me à decisão unânime daquela E. Câmara, que tem por escopo a uniformização da jurisprudência das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes que tratam da matéria, para acolher a preliminar suscitada pelo recorrente e dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 2006.


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA

O motivo desta é a proibição ao uso da presunção legal construída com base no confronto entre as aplicações de recursos em patrimônio e consumo da pessoa fiscalizada com a renda por ela declarada, mais conhecida como "*acréscimo patrimonial a descoberto*", nas situações em que os rendimentos informados à Administração Tributária são exclusivos ou com prevalência daqueles da atividade rural. Mais especificamente, decorre da interpretação predominante do texto contido no artigo 49, da Lei nº 7.713, de 1988, no sentido de que é vedada a atividade fiscalizadora, com molde na dita presunção legal, da pessoa física que se enquadre nas condições indicadas, considerada sua decorrência de norma contida no artigo 3º, I, (¹) da Lei nº 7.713, de 1988, combinado com o artigo 2º(²), da Lei nº 8.134, de 1990.

Observe-se que o ilustre Relator adota a mesma linha desse raciocínio porque predominante na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"Todavia, recentemente a Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais colocou uma pá de cimento sobre tal discussão, consolidando jurisprudência anteriormente firmada pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que tinha competência sobre a matéria.

Com efeito, o Acórdão CSRF/04-00.262 (Sessão de 12/06/2006) espancou qualquer dúvida sobre a matéria, quando **em votação unânime** (sessão de 12/06/2006), proveu recurso especial interposto contra decisão desta Segunda Câmara (Ac. 102-46.272), resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL – APURAÇÃO ANUAL –
No caso de rendimentos da atividade rural, o acréscimo patrimonial

¹ Lei nº 7.713, de 1988 - 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.

² Lei nº 8.134, de 1990 - Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

deve ser apurado de forma anual (art. 49 da Li nº 7.713, de 1988, e Lei nº 8.023, de 1990).'

Na referida decisão, o voto condutor do Acórdão constatou que o lançamento, no que tange à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, não levou em conta a legislação de regência, uma vez que incluiu no cálculo receitas e despesas da atividade rural, cujo resultado deve ser considerado de forma anual. A seguir colacionou do voto paradigma (Ac. 106-11.852) o seguinte trecho:

'A fundamentação legal do auto de infração neste item (fl. 9.552 – volume 33) se baseia nos artigos 1º a 3º e 8º, da Lei nº 7.713/88; artigos 1º a 4º, da Lei nº 8.134/90; e artigos 4º a 6º, da Lei nº 8.383/91, combinados com o artigo 6º, da Lei nº 8.021/90.

Ocorre que a Lei nº 7.713/88, em seu art. 49, assim determina:

"O disposto nesta Lei não se aplica aos rendimentos da atividade agrícola e pastoril, que serão tributados na forma da legislação específica."

A legislação específica aplicável ao período fiscalizado corresponde à Lei nº 8.023/90, que estabelece, em seu art. 4º, que o resultado da atividade rural é a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base, evidenciando o regime de tributação anual. Proíbe, inclusive (art. 18), na apuração do resultado, a inclusão de rendimentos auferidos de outras atividades que não as previstas no seu art. 2º.'

(....)

Em face ao exposto e objetivando a justiça fiscal, submeto-me à decisão unânime daquela E. Câmara, que tem por escopo a uniformização da jurisprudência das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes que tratam da matéria, para acolher a preliminar suscitada pelo recorrente e dar provimento ao recurso." (g.a.)

Para o perfeito entendimento da situação e conformação completa das premissas a estruturar a conclusão, necessário breve digressão a respeito das presunções.

A presunção constitui figura jurídica que permite determinar a existência de um fato desconhecido com base em outro conhecido, que com o primeiro tem um nexo causal, uma ligação estreita autorizadora de conclusão pela concretização do segundo quando existente o primeiro. Classificam-se em *hominis* e legais³. As primeiras são aquelas construídas pelo aplicador da norma, isto é, com

³ Segundo Maria Rita Ferragut: "Tradicionalmente, as presunções têm sido classificadas segundo dois critérios fundamentais: o da procedência e o da força probante. No primeiro caso, as presunções classificam-se em (i) legais (juris), se elaboradas pelo legislador e impostas como enunciados jurídicos gerais e abstratos, e (ii) *hominis* (judiciais ou, ainda, comuns), se construídas pelo aplicador da norma,

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

suporte em dados determinados presume-se o fato desconhecido; as outras, decorrem da previsão em lei e podem ser relativas, mistas ou absolutas, porque, pela ordem, permitem qualquer prova ou apenas algumas espécies de provas em contrário ao fato presumido, ou não permitem qualquer questionamento. Importante salientar que a validade das presunções *hominis* requer prévia identificação e comprovação por meio de conjunto probatório suficiente.

Não constitui excesso, mas benefício ao entendimento, os ensinamentos de Maria Rita Ferragut⁴ a respeito dessa figura jurídica.

“O vocábulo presunção detém mais de uma definição, posto tratar-se de *proposição prescritiva*⁵, *relação* e *fato*. As acepções caminham juntas, já que em toda aparição do termo faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. Optamos por separá-las sem afastar o entendimento de que todo fato jurídico é uma proposição e uma relação; que toda relação é um fato e uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, finalmente, com o objetivo de, com uma maior especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma de suas definições. (...)

Como *proposição prescritiva*, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Constitui-se, com isso, numa *relação*, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.

Já como *fato*, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.

segundo sua própria convicção. Quanto à força probante, dizem-se relativas (*jûris tantum*), quando admitem prova contrária, absolutas (*juris et de jure*), quando não admitirem essa comprovação e, finalmente, mistas, quando admitirem somente algumas provas. Assim, as presunções classificariam-se em *hominis* ou legais, aquela sempre relativa e essa última relativa, absoluta ou mista.” FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 63 e 64.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. O. citada, págs. 62 e 63.

⁵ “Optamos por classificá-la como proposição, mas diante da ambigüidade do termo admitimos ser também possível considerá-la como *enunciado prescritivo*, já que toda proposição é construída a partir de um enunciado, e todo enunciado revela um significado, ainda que deonticamente incompleto (proposição).”

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Conhecido o fato sempre é, pois detém referência objetiva de tempo e de espaço; conhecido juridicamente, também, é o evento nele descrito. Por outro lado, da perspectiva fática, o evento, no que pese ser provável, é sempre presumido.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada "presumem" juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais, etc) apenas "presumem". Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico."

Postos tais esclarecimentos a respeito das presunções, fecha-se o parêntese e passa-se à análise da questão.

Considerado o objetivo do procedimento fiscal como a verificação das atitudes desenvolvidas pela pessoa física quanto às determinações do lançamento por homologação⁶ a que se submete perante o Imposto de Renda, dois aspectos devem ser postos para fins de permitir a conclusão: (a) como devem ser acolhidos juridicamente os dados declarados pela pessoa física, e (b) o limite de aplicabilidade da norma do artigo 49, da Lei nº 7.713, de 1988.

Iniciada a verificação fiscal sobre as atividades desenvolvidas no ano-calendário pela pessoa física em confronto com suas obrigações tributárias por força da dita legislação, as atitudes procedimentais da autoridade fiscal devem conformar-se ao princípio da legalidade e do devido processo legal. Esse comportamento funcional é dessa forma vinculado por força dos artigos 37, e 5º, LV, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, e, mais especificamente, em nível de lei ordinária, na esfera administrativa, pela norma contida no artigo 2º, da Lei nº 9.784, de 1999. Assim, constitui dever a busca da verdade material quanto aos fatos havidos no período sob investigação e para esse fim é-lhe permitido utilizar de todos os meios legais disponíveis para levantamento da renda auferida e o confronto com aquela

⁶ Lançamento por homologação regido pelas normas do artigo 150, do CTN.

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

informada à Administração Tributária, na forma autorizada pelos artigos 142 e 195, da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN. Decorrencia deste, a verificação, não apenas da atividade rural, mas também de todas as demais transações subsumidas a tratamento específico pela legislação do Imposto de Renda, como o ganho de capital na alienação de bens, os ganhos em aplicações financeiras no mercado de renda fixa ou variável; as remessas de moeda ao exterior; o produto das atividades de transporte ou de exploração de atividades profissionais, etc.

Esse procedimento pode ser efetivado pela análise específica de cada atividade econômica desenvolvida pelo fiscalizado ou por meio de outros mecanismos, entre eles a utilização das presunções legais.

Os dados declarados pela pessoa física prestam-se como informações indiciárias à Administração Tributária e ao executor do procedimento de verificação, uma vez que o processo administrativo fiscal tem como diretriz legal a construção dos fatos mediante provas documentais⁷. Tais dados constituem provas indiciárias porque contêm detalhamento de fatos jurídicos de possível existência, com aspecto temporal fixado pelo ato de exposição na informação prestada ao fisco. Significa que não se pode exigir tributo mediante procedimento de ofício que tenha por fundamento apenas os dados declarados, como por exemplo tendente ao absurdo, a transformação em renda tributável, independente de comprovação, de um valor declarado a título de empréstimo.

Assim, a verificação fiscal das atividades econômicas e sociais desenvolvidas pela pessoa física requer obtenção de provas documentais de todos os fatos declarados, bem assim, daqueles não incluídos na informação prestada ao fisco, e por consequência, defeso ao Auditor-Fiscal da Receita Federal presumir que a pessoa sob fiscalização, declarante da atividade rural, seja esta exclusiva ou preponderante, não tenha exercido outra atividade. Esta última, constituiria uso de uma *presunção hominis*, inválida em termos tributários justamente porque o juízo encontrar-se-ia estribado apenas nos dados oferecidos ao fisco pela pessoa física, que, juridicamente, constituem somente um *indício* de que o conjunto dos fatos

⁷ Conforme artigo 15, do Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

econômicos dos quais a pessoa física auferiu benefícios, restringiram-se à atividade rural.

Outro aspecto a cuidar com maiores precauções é a aplicabilidade da norma restritiva de outra.

Deve-se, sempre, extrair qual é o objeto a que dirigida a exceção, uma vez que não se pode ampliar os efeitos da restrição a todos os aspectos do direito - direito material, direito processual, etc. - salvo quando expressamente especificados no texto legal. Conveniente ressaltar que a Lei nº 7.713, citada, contém normas direcionadas ao estabelecimento de diversas formas para a conduta decorrente da incidência do Imposto de Renda – conseqüente tributário – como aquelas direcionadas às pessoas físicas, pessoas jurídicas, tributação exclusiva, aplicações financeiras, ganhos de capital, etc, inclusive outras relativas ao procedimentos investigatório, como é o caso da dita presunção, porque contida no artigo 3º, I, que traz o fato gerador do tributo previsto no artigo 43, do CTN, em termos de lei ordinária.

O artigo 49, da Lei nº 7.713, de 1988, contém o seguinte texto:

“Lei nº 7.713, de 1988 - Art. 49. O disposto nesta Lei não se aplica aos rendimentos da atividade agrícola e pastoril, que serão tributados na forma da legislação específica.”

A norma que se extrai do conjunto desses signos contém uma determinação óbvia, clara, no sentido de que os rendimentos da atividade agrícola e pastoril serão tributados na forma da legislação específica. Significa que as diversas formas de tributação reguladas pela Lei nº 7.713, citada, não se aplicam aos rendimentos da atividade rural. Detalhando um pouco mais a asserção, quis o legislador externar que os rendimentos da atividade rural não podem ser tributados: (a) na fonte, nem sob a forma de antecipação, nem de maneira definitiva; (b) como ganho de capital, em que a incidência é única; (c) de forma semelhante à incidência nas remessas ao exterior; (d) como ganhos em aplicações financeiras, (e) como rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício; (f) como rendimentos do transporte de cargas ou de passageiros, etc. Todas essas formas encontram-se regidas pela dita lei, inclusive o regime de antecipação pela própria pessoa física nos rendimentos percebidos de terceiros, pessoas físicas.

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

Colocados os esclarecimentos quanto aos aspectos principais da questão, conclui-se.

A vedação seguida pelo ilustre relator não constitui situação que possa ser caracterizada como uma *antinomia*⁸, uma vez que o referido texto legal apenas contém exceção para a tributação dos rendimentos da atividade rural. É a simples exclusão da aplicabilidade das diversas modalidades de incidência do tributo contidas na Lei nº 7.713, citada, aos rendimentos comprovadamente de origem na atividade rural, norma que não gera indecisão ao aplicador na presença dos fatos, pois clara e óbvia quanto ao seu direcionamento. Importante salientar que essa separação é semelhante à tributação do ganho de capital, e de outras tantas espécies diferenciadas.

Como a norma em comento contém significado no sentido de *impedir* a aplicação da dita lei aos *rendimentos da atividade agrícola e pastoril*, permitido concluir que a vedação ao uso da referida presunção encontra-se em situação na qual se exige tributo sobre *rendimentos comprovados como de origem na atividade rural* com aplicação das normas de incidência distintas daquela contida na Lei nº 8.023, de 1990, como, por exemplo, naquelas determinativas do *pagamento de antecipação em cada mês de referência*, ou da *tributação pela fonte pagadora*, ou como *ganho de capital*, etc., pois somente assim estaria caracterizada a sobreposição ilegal da dita norma.

Conveniente, então, observar a distinção entre a aplicabilidade dos conceitos de presunção e de incidência do tributo: o primeiro constitui meio para que se identifique a renda omitida, enquanto a incidência é materializada pela subsunção da renda omitida à hipótese abstrata contida na lei.

A construção de acréscimo patrimonial constitui uma *forma de proceder* da fiscalização prevista no artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, citada, com finalidade de identificar uma renda omitida, e por essa característica insere-se no conjunto das chamadas *presunções legais*.

Elaborar um levantamento patrimonial *mensal* para verificar o resultado das atividades econômicas de um declarante da atividade rural e detectar um



Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

acréscimo a descoberto *não implica em exigência de tributo mensal de rendimentos dessa atividade*, mas significa que o declarante *pode ter omitido renda tributável de outra atividade não declarada*.

Ocorre que a presunção consiste exatamente em identificar o fato oculto por meio de outro conhecido. Detectado acréscimo patrimonial a descoberto em contribuinte que declara renda preponderante ou exclusiva da atividade rural, a renda considerada omitida tem natureza tributável, porque objeto da previsão em lei⁸, e é de espécie desconhecida, justamente porque constitui o fato oculto, identificado por meio de uma presunção legal fundada em provas documentais. Por decorrência, porque é vedado ao fisco presumir, por *presunção hominis* despida de conjunto probatório suficiente, que a renda omitida decorreu da atividade rural, somente mediante comprovação seria possível a subsunção desta aos mandamentos da Lei nº 8.023, de 1990.

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 a fixar 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.

"Lei nº 9.250, de 1995. Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) faculta-se apurar o

⁸ "A antinomia é a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular." DINIZ, Maria Helena. *Conflito de Normas*, 5.ª Ed. Aumentada e atualizada de acordo com o novo Código Civil, São Paulo, Saraiva, 2003, pág. 19.

⁹ Artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, de 1988.

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o registro do Livro Caixa."

Sob outra forma de colher a aplicação do referido mecanismo jurídico, entender que deva ser construído um levantamento patrimonial *anual* apenas com base no fato de que a pessoa fiscalizada declarou rendimentos da atividade rural, exclusivos ou preponderantes, é decidir com uso de uma presunção *hominis*, fundada em conjunto probatório indiciário insuficiente, porque, como visto, os dados da Declaração de Ajuste Anual carecem de outros documentos para constituírem prova no processo administrativo fiscal. Nessa linha de raciocínio, erguidas estariam as restrições postas pelas diversas modalidades diferenciadas de incidência do tributo e não se poderia compor acréscimos patrimoniais com resultados de alienação de bens imóveis, bens móveis, investimentos, etc.

Conclui-se, portanto, em síntese, que:

(a) A restrição contida no artigo 49, da Lei nº 7.713, de 1988, é dirigida aos rendimentos da atividade rural, conforme expressamente disposto no texto legal.

(b) A presunção legal contida no artigo 3º, I, da referida Lei nº 7.713, constitui mecanismo jurídico para identificação da renda omitida.

(c) O fato de a pessoa física declarar rendimentos exclusivos ou preponderantes da atividade rural não se presta para restringir a atuação verificadora com base em presunção legal centrada no artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, de 1988, segmentada em períodos mensais, por falta de lei a fundamentar a ação e por constituir presunção *hominis* despida de conjunto probatório suficiente.

(d) Os 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 nº 8.023, de 1990, quando efetivamente comprovados com documentos que identifiquem a sua origem e permitam a subsunção.

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.

Colocados tais esclarecimentos e justificativas e, também, objetivando a justiça fiscal, com a máxima vênia, permito-me divergir da posição expendida pelo ilustre conselheiro Relator e dos demais que o seguiram na dita maneira de compor a



Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

aplicabilidade das referidas normas, para votar no sentido de rejeitar a pretendida nulidade.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 2006.



Naury Fragoso Tanaka
Conselheiro

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Conforme relatado, o presente litígio versa sobre exigência do imposto de renda pessoa física sobre rendimentos omitidos, apurados por presunção legal, em face da apuração de acréscimos patrimoniais a descoberto – APD, nos anos-calendário de 1998 e 1999, tendo sido aplicada a multa de ofício de 75%.

O acórdão recorrido manteve parcialmente a exigência, por terem sido comprovadas alegações do contribuinte quanto a certas origens de recursos não consideradas pela fiscalização.

Na peça recursal o contribuinte reiterou preliminares de nulidade e de erro na forma de tributação dos resultados da atividade rural.

O ilustre Conselheiro Relator, José Raimundo Tosta Santos, propugnou pelo acolhimento da prejudicial quanto à forma de tributação do acréscimo patrimonial a descoberto, tendo considerado que o contribuinte exerceu, preponderantemente, a atividade rural naquele período, devendo ser tributado na forma da Lei nº 8.021/1990.

O entendimento do Relator prevaleceu neste Colegiado, por maioria de votos; vencido, além de mim, o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que também apresentou declaração de voto.

Em que pese os fundamentos jurídicos, bem assim a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, trazidas no voto do i. Relator, ousou divergir de seu posicionamento, tal qual o conselheiro Naury Fragoso Tanaka, em cuja minuciosa declaração de voto nada mereceria ser acrescentado. Procurarei, então, ser objetivo, partindo das seguintes conclusões, extraídas da declaração de voto do conselheiro Naury Fragoso Tanaka (*verbis*):

"(...) Conclui-se, portanto, em síntese, que:



Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

(a) A restrição contida no artigo 49, da Lei nº 7.713, de 1988, é dirigida aos rendimentos da atividade rural, conforme expressamente disposto no texto legal.

(b) A presunção legal contida no artigo 3º, I, da referida Lei nº 7.713, constitui mecanismo jurídico para identificação da renda omitida.

(c) O fato de a pessoa física declarar rendimentos exclusivos ou preponderantes da atividade rural não se presta para restringir a atuação verificadora com base em presunção legal centrada no artigo 3º, I, da Lei nº 7.713, de 1988, segmentada em períodos mensais, por falta de lei a fundamentar a ação e por constituir presunção hominis despida de conjunto probatório suficiente. (...)”

Pois bem. A vigência do texto original da Lei 7.713/1988, que estabelecia tributação em base mensais definitivas para quase todos os rendimentos, inclusive apurados por presunção legal, ocorreu apenas no ano-calendário de 1999. Isso porque a lei 8.134/1990 restabeleceu o ajuste anual no imposto de renda pessoa física, ou seja, para diversos tipos de rendimentos, inclusive o acréscimo patrimonial, o fato gerador voltou a ser anual. Vejamos o art. 2º e 11 da Lei 8.134/1990:

“Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11. (...)”

Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único. A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia vinte e cinco do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o artigo 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (artigo 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (artigo 12) sobre a base de cálculo (artigo 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (artigo 10); (...)” Grifei.

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

Por seu turno, a Lei 8.023/1990, que rege a tributação da atividade rural estabelece em seus art. 4º, 7º e 8º:

Art. 4º. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base. (...)

Art. 7º. A base de cálculo do imposto da pessoa física será constituída pelo resultado da atividade rural apurado no ano-base, com os seguintes ajustes: (...)

Art. 8º. O resultado da atividade rural e da base de cálculo do imposto terão seus valores expressos em quantidades de BTN.

Parágrafo único. As receitas, despesas e demais valores que integram o resultado e a base de cálculo, serão convertidos em BTN pelo valor deste no mês do efetivo recebimento ou pagamento." Grifei e negritei.

Ainda quanto a tributação dos resultados da atividade rural, a Lei 9.250 de 1995, estampada no art. 68 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), determina seja realizado na declaração de rendimentos (ajuste anual), senão vejamos:

"Art. 68. O resultado da atividade rural, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto, na declaração de rendimentos e, quando negativo, constituirá prejuízo compensável na forma do art. 65 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 9º)."

De sua parte, o acréscimo patrimonial a descoberto é apurado mensalmente, nos termos do art. 55, inciso XIII e parágrafo único, do RIR/1999, abaixo transcrito, porém sua tributação é realizada no ajuste anual, ou seja, fato gerador anual:

"Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I): (...)

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; (...)

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86."

Logo, a vedação do art. 49 da Lei 7.713/1998 quanto a sua inaplicabilidade aos rendimentos da atividade rural, passou a ser inócua a partir de

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

1991, no tocante ao período de apuração e momento da ocorrência do fato gerador, haja vista, que tanto o fato gerador do APD quanto os rendimentos tributáveis da atividade rural passaram a ser anual, e ambos sujeitos a tributação na DIRPF compondo o mesmo ajuste anual, a partir de 1996.

Pelo que foi até aqui exposto é possível concluir que a sistemática de tabulação mensal de recursos e dispêndios utilizada para apuração do APD, sendo os resultados negativos levados ao ajuste anual do IRPF, não é incompatível com a metodologia de apuração e tributação dos resultados da atividade rural.

Frise-se que apuração anual nada mais é que o somatório dos resultados mensais, logo, ainda que fosse pertinente a alegação de que as apurações mensais seriam indevidas, basta desconsiderá-las e fazer o somatório anual. As partes (apurações mensais) simplesmente compõem o todo (resultado anual).

A tabulação mensal, seja do APD, seja do resultado da atividade rural, não traz qualquer prejuízo ao contribuinte. Pelo contrário, até facilita a compreensão e defesa, desde que os fatos e valores considerados (recursos e dispêndios) estejam adequadamente identificados. O cerceamento do direito de defesa ocorre quando o demonstrativo é omissivo quanto a metodologia aplicada e a identificação dos valores.

Ajustes nos valores da base de cálculo, percentuais e alíquotas, enfim, na determinação do *"quantum debeatur"* não implicam na nulidade ou imprestabilidade do lançamento. A jurisprudência deste Conselho é pacífica quanto a admiti-los. Cite-se como exemplo a aplicação do limite tributável de 20% das receitas na atividade rural (art. 71 do RIR/1999); caso a autoridade fiscal deixe de aplicá-lo, o lançamento não é cancelado, simplesmente ajustado, nesse sentido cite-se a decisão e ementas do acórdão nº 104-17863, proferido pela Quarta Câmara deste Conselho na sessão de 26/01/2001:

Decisão:

"Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para limitar a base de cálculo do imposto quanto à omissão de rendimento da atividade rural a 20%."

Ementas:

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

"IRPF - CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando convenientemente demonstrado o fluxo de caixa elaborado pela fiscalização por documentos e ainda acompanhado do Termo de Verificação e Ação Fiscal elucidativo, não há que se argüir cerceamento ao direito de defesa sob a alegação de não os haver compreendido.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL - Por força do disposto na Lei nº 8.023 de 1990, limita-se a 20% da receita bruta, a base de cálculo para tributação dos rendimentos da atividade rural.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido."

Conforme asseverado pelo i. conselheiro Naury Fragoso Tanaka, as presunções legais do APD (art. 55, inciso XIII do RIR/99), bem assim do art. 42 da Lei 9.430 de 1996 (depósitos bancários), constituem mecanismo jurídicos para apurar rendimentos omitidos, sujeitos à tributação do IRPF.

Tais presunções, se corretamente aplicadas, alçam todas as hipóteses de rendimentos tributáveis na pessoa física.

Se a fiscalização apura IRPF com base em depósitos bancários, que o contribuinte regularmente intimado, não comprovou a origem durante a auditoria; este lançamento não será cancelado se o contribuinte fizer prova na impugnação que os rendimentos são relativos a honorários advocatícios; afinal, tais honorários são sujeitos à tributação do IRPF e seriam tributados sob essa rubrica (rendimentos do trabalho não assalariado), caso a fiscalização tivesse condição de apurar tal fato no transcurso da auditoria.

Outro exemplo: se na impugnação a um lançamento com base em depósitos bancários, regularmente constituído, o contribuinte fizer prova de que esses depósitos referem-se a receitas do transporte de cargas, o lançamento não será cancelado, mas entendo que a base de cálculo deva ser reduzida ao percentual de 40%, nos termos do art. 47, I, do RIR/1999.

E mais; se a fiscalização apura e tributa acréscimo patrimonial a descoberto, corretamente, e o contribuinte no recurso voluntário faz prova que obteve

Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

rendimentos de aluguel, não considerados no levantamento fiscal, mas que também não foram oferecidos a tributação, não há que se cancelar o lançamento por inexistência do APD, pois, foi justamente essa omissão de rendimentos que fez aflorar o APD. Nessa hipótese, se o contribuinte tivesse apresentado os rendimentos de aluguel durante a auditoria, o lançamento não seria por APD e sim por omissão de rendimentos tributáveis; o valor da exigência seria o mesmo, sem qualquer prejuízo ao contribuinte ou vantagem à Fazenda Nacional.

Por fim, se a fiscalização apura e tributa APD ou depósito bancário com observância de todos os preceitos da legislação, permanecendo o contribuinte silente durante a auditoria, mas na peça impugnatória o contribuinte apresenta comprovantes de que deixou de apresentar receitas da atividade rural, no caso de APD, ou que tais depósitos são relativos a receitas da atividade agropecuária omitidas, tal qual nas hipóteses anteriores é absolutamente incorreto cancelar o lançamento, a meu ver, o procedimento adequado seria ajustar a base de cálculo, seja do APD, seja dos depósitos bancários comprovados, aos preceitos da atividade rural, observando-se inclusive o limite de 20% das receitas para fins de determinação do resultado tributável.

Registro, ainda, que tenho um entendimento mais flexível que o Dr. Naury Fragoso Tanaka no que concerne a possibilidade de presumir que certos rendimentos de 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.

Espera-se que os pontos abordados nas duas declarações de voto do presente acórdão sejam objeto de reflexão por parte dos Colegiados deste Conselho nos futuros julgamentos da matéria.



Processo nº : 11030.000411/2002-34
Acórdão nº. : 102-48.062

Diante de todo o exposto, oriento meu voto no sentido de superar a preliminar de erro na constituição do crédito tributário, para que seja enfrentado o mérito, confirmando-se, ou não, a ocorrência de acréscimos patrimoniais a descoberto, sujeitos à tributação do IRPF, em face da presunção legal de que tais valores indicam a percepção de rendimentos omitidos.

Na situação versada nos autos é inadmissível presumir que os rendimentos omitidos sejam da atividade rural, haja vista que o contribuinte possui outras atividades, inclusive a intermediação da compra e venda de produtos agrícolas e empréstimos a terceiros, conforme admitido na peça recursal.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 09 de novembro de 2006.


ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA