



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11030.720026/2012-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.641 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio de 2023
Recorrente VALDIR CALEGARI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008, 2009, 2010

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2008, 2009, 2010

ATIVIDADE RURAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DAS DESPESAS.

A falta de escrituração relativa à atividade rural e não comprovação das despesas incorridas na atividade no período fiscalizado justifica a apuração dessas despesas por arbitramento, o qual foi realizado de modo a refletir com a maior verossimilhança possível o custeio da atividade declarada pelo recorrente.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA.

Estabelecida a presunção legal de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, o ônus da prova é do contribuinte, cabendo a ele produzir provas hábeis e irrefutáveis da não ocorrência da infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contestando a decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Reproduzo a seguir o relatório do acórdão da DRJ, que bem retrata as ocorrências até aquela decisão:

Contra o interessado supra foi lavrado o Auto de Infração e respectivos demonstrativos de fls. 02 a 12 e 610 a 652, por meio do qual se exigiu o pagamento do IRPF suplementar dos Exercícios 2008, 2009 e 2010, Anos-Calendário 2007, 2008 e 2009, acrescido de juros moratórios e multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 1.186.988,54, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto.

O lançamento foi fundamentado nos seguintes dispositivos, discriminados pela autoridade lançadora conforme o fato gerador: arts. 37, 38, 55, inciso XIII e parágrafo único, 83, 806, 807 e 845 do RIR/99; art. 1º, inciso I e parágrafo único da Medida Provisória 340/06; art. 1º, incisos I a III e parágrafo único da Lei n.º 11.482/07, com redação da Lei n.º 11.945,09. Instruíram o lançamento os documentos de fls. 13 a 599.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 610 a 630, a autoridade fiscal informou, em suma, o que segue:

- A ocupação principal do contribuinte é exploração da atividade agropecuária, desenvolvida em quatro imóveis rurais, e, nos períodos fiscalizados, ele também ofereceu à tributação no ajuste anual, rendimentos oriundos de aluguel de imóveis, além de constar na relação de bens e direitos de sua declarações de ajuste anual a participação nas empresas Rádio Campinas do Sul e Transportes Bela Vista Ltda.;
- Nos anos-calendário de 2007 a 2010 (exercícios 2008 a 2011), o contribuinte apurou o resultado tributável da atividade rural optando pelo arbitramento de 20% de todas as receitas e, após devidamente intimado para apresentar o livro-caixa da atividade rural e comprovantes das receitas e despesas, informou que não guardou a documentação comprobatória das despesas da atividade rural e que estava impossibilitado de elaborar o livro-caixa;
- A lei faculta ao produtor rural o benefício fiscal de tributar 20% de sua receita bruta anual, considerando os 80% restantes como rendimentos não-tributáveis na declaração anual, porém, a parcela isenta correspondente aos 80% não-tributáveis não representam rendimentos disponíveis uma vez que para que se obtenha resultado na atividade rural é necessário que haja dispêndios com o preparo do solo, plantio, tratos culturais, colheita, transporte e armazenamento; partindo-se da premissa de que 20% da receita bruta representa o lucro da atividade, a diferença (“parcela isenta e não-tributada” de 80%) representa despesas incorridas.

E se tratando de despesas, então, representam recursos desembolsados e que não estão mais à disposição do contribuinte para novas aplicações/aquisições; diferentemente do

que se observa na tributação dos rendimentos auferidos por garimpeiros e transportadores de cargas e pessoas, onde somente os rendimentos tributáveis da atividade dão suporte a outras aquisições pelos contribuintes, na atividade rural deve-se apurar o resultado real da atividade a fim de verificar-se a disponibilidade financeira gerada pela atividade que dê suporte para novas aquisições.

- Conforme a legislação em vigor, a opção dada ao contribuinte de tributação pela presunção de “lucro tributável” de 20% da receita bruta não o dispensa de comprovar as receitas e despesas da atividade a fim de que sejam apurados os recursos disponíveis para aplicação noutras atividades.

- Em razão de o contribuinte não ter escriturado o livro caixa e nem apresentado os comprovantes das despesas incorridas, apesar de ter sido intimado várias vezes para tanto, com vistas a obter a disponibilidade financeira gerada pela atividade rural (receitas - despesas), e com amparo no art. 148 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), foram arbitradas as despesas de custeio, que implicam desembolsos financeiros, utilizando cálculos elaborados pela Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), anexos aos autos e disponibilizados no sítio oficial do órgão na internet.

- Os dados do arbitramento foram submetidos ao contribuinte, que informou entender que o valor das despesas do custeio descritos na Planilha de Fluxo financeiro da Atividade Rural para os anos 2007, 2008, 2009 e 2010 não condizem com sua realidade, sendo que, após os ajustes efetuados, observadas as considerações do contribuinte, concluiu-se o que segue:

- (a) o custo das operações realizadas com máquinas não supera o teto estipulado pelo contribuinte de 30% do custo de produção por hectare;

- (b) o contribuinte apresentou documentos que comprovam o pagamento de mão de obra fixa, sendo que os valores dessa rubrica foram alterados pelos comprovados em relação aos imóveis explorados nos municípios de Campinas do Sul, Faxinalzinho e Jacutinga, e foram mantidos os valores arbitrados em relação ao imóvel explorado no município de Formosa do Rio Preto (BA), por falta de comprovação do pagamento de mão de obra, item essencial na exploração da atividade, e, com relação à mão de obra temporária, o contribuinte alegou que não contrata e, em razão do trabalho temporário ser alternativo, este item foi excluído no cálculo dos custos da exploração;

- (c) diante da considerável área explorada e da tecnologia aplicada é razoável que o contribuinte produza as sementes utilizadas no cultivo das culturas, assim, no arbitramento das despesas de custeio, no tocante a esse item, foram utilizados os valores de aquisição comprovada pela apresentação de documentos fiscais e não foram computados valores referentes a royalties;

- (d) foram mantidos os valores relativos ao item fertilizantes, vez a documentação apresentada pelo contribuinte refere-se na sua grande maioria a aquisição de corretivo de solo (calcário), havendo pouca referência a aquisição de adubo, insumo essencial para a exploração econômica da atividade agrícola, sendo que o valor comprovado é ínfimo diante do valor estipulado como necessário pela CONAB (fertilizantes: 7%; agrotóxicos: 18%), e não há comprovante de aquisições para subsidiar a exploração do imóvel localizado em Formosa do Rio Preto (BA); as despesas da atividade rural são dedutíveis no exercício em que são pagas e não na utilização do insumo; os comprovantes apresentados representam menos de 10% do previsto como necessário segundo planilhas elaborada pela CONAB, utilizadas como parâmetro para análise; e o contribuinte não apresentou comprovantes de aquisições em anos anteriores passíveis de serem utilizadas nos anos em análise;

- (e) não há provas de que os caminhões que o contribuinte possui atuam concomitantemente efetuando transporte dos produtos das lavouras localizadas no sul do país e na Bahia, e tampouco isso seria razoável, vez que a colheita da soja (produto

comum nessas áreas) ocorre no mesmo período do ano, e, assim, foi mantido o arbitramento com base nas planilhas elaboradas pela CONAB para o item "transporte externo" no tocante à lavoura de soja explorada no município de Formosa do Rio Preto (BA) e, no transporte da produção nos municípios gaúchos, foi considerado o argumento do contribuinte contabilizando para esse item o dispêndio com aquisição de óleo diesel, mas, como o contribuinte não apresentou todos os comprovantes de despesas e nem demonstrativo desses gastos, o gasto com combustíveis utilizados no transporte externo foi arbitrado tomando por base os comprovantes apresentados e a época de colheita das culturas exploradas, conforme demonstrado;

· (f) foi excluído o item armazenagem, calculado com base nas planilhas da CONAB, imputando ao custo arbitrado tão-somente os valores constantes nos comprovantes de despesas com armazenamento pagos à Companhia Estadual de Silos e Armazéns - CESA, no ano de 2009;

· (g) no item "outros custos fixos" foram mantidos os valores arbitrados com base no referencial elaborado pela CONAB, que computa valores relativos à manutenção periódica de máquinas e implementos e aos encargos sociais os quais são inerentes à exploração da atividade rural, posto que contribuinte não apresentou dados comprobatórios de suas alegações;

· (h) no tocante ao ano 2008, não afastam as apurações efetuadas a alegação de que teria auferido renda suficiente para não gerar custo em face da comercialização de estoques de safras anteriores, devendo-se ter em mente que o produto da comercialização (dinheiro) não é insumo, mas é utilizado para a aquisição dos insumos; é uma particularidades da atividade rural o início do cultivo em um ano, tendo dispêndios, e a comercialização da colheita no ano seguinte ou em períodos futuros, conforme a necessidade financeira do produtor e as condições de mercado, e, assim, os dispêndios de produção não têm relação direta com a comercialização do produto, mas sim, com a implantação da lavoura; e não há produção sem que sejam utilizados os fatores de produção, os quais, em regra, ensejam desembolso financeiro, que podem ser suportados por "reservas" financeiras mantidas pelo produtor rural;

· Analisando-se as Declarações de Ajuste Anual apresentadas pelo contribuinte nos períodos sob fiscalização, foi verificado que a variação patrimonial foi, em grande parte, lastreada pela parcela isenta correspondente a 80% das receitas da atividade rural, e que os acréscimos patrimoniais verificados são representados, dentre outros, por aquisições de bens (com pagamentos à vista) e pelo acúmulo de recursos monetários em espécie ou depositados em instituições financeiras.

· Foi elaborado demonstrativo de apuração da variação patrimonial a descoberto, na qual foram consideradas as informações constantes nas declarações de ajuste anual apresentadas, as despesas de custeio arbitradas, as despesas de investimentos de acordo com notas fiscais apresentadas e as demais informações prestadas pelo contribuinte nas respostas às intimações fiscais, e o contribuinte foi intimado a indicar outras receitas que não as já declaradas que lastreassem a apuração de variação patrimonial a descoberto; não tendo o contribuinte logrado justificar a variação patrimonial a descoberto calculada com rendimentos já tributados ou que deveriam ser classificados como isentos ou ainda por dívidas ou ônus reais assumidos, o que evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo fisco, foi constituído o crédito tributário resultante do acréscimo patrimonial a descoberto, conforme planilha demonstrativa que anexa.

Cientificado do lançamento, por via postal, em 11/11/2012 (fls. 655), o interessado apresentou a impugnação de fls. 657 a 671, em 07/02/2012, acompanhada dos documentos de fls. 672 a 739, onde, após breve resumo de fatos relacionados e dos fundamentos de fato e de direito utilizados pela fiscalização para o lançamento, argumentou, em suma, o que segue:

- A autoridade lançadora fundamentou a constatação de variação patrimonial a descoberto do contribuinte na impossibilidade deste utilizar os valores da parcela não-tributável da atividade rural para fundamentar seu acréscimo patrimonial, arbitrando a base de incidência da atividade rural em patamares diferentes dos descritos e autorizados pelos arts. 60, 71 do RIR/99 e parágrafo único do 5º da Lei n.º 8.023/90, ocasionando a tributação de valores excluídos da base de incidência do IRPF, em desrespeito aos arts. 83, I, e 807 do RIR/99; em momento algum a legislação que regulamenta a incidência do IRPF sobre a atividade rural autoriza o arbitramento da base de incidência do tributo em patamares diferentes dos 20% especificados nos art 71 do RIR/99 e 5º da Lei n. 8.023/90; a única implicação definida pelo art. 5º da Lei n. 8.023/90 para a ausência de escrituração das receitas e despesas pelo contribuinte é “(...) o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base” e não a reapuração das despesas da atividade segundo dados da CONAB para identificação das disponibilidades financeiras do contribuinte; o procedimento levado a efeito pela fiscalização colocou o Impugnante em situação quase pior do que a que estaria se tivesse omitido da fiscalização 100% das informações atinentes às suas receitas e despesas; não fosse a multa aplicável a esta situação hipotética (150% - art. 44 da Lei n. 9/130/96), teria agora o contribuinte um lançamento formalizado sobre apenas 20% das receitas da atividade rural; situação muito mais vantajosa do que o arbitramento realizado pela Autoridade Fiscal, que, desconsiderando os ditames legais, tentou buscar as despesas da atividade rural com base em índices e informações da CONAB.
- Diferentemente da esfera civil, as exigência tributárias decorrem sempre de lei, nos termos do art. 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal, e arts. 3º, 97, I e III do CTN, inexistindo comando legal que autorize o arbitramento nos parâmetros realizados.
- A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que transcreveu ratifica entendimento de que a falta de escrituração contábil implicará no arbitramento do resultado da atividade rural à razão de 20% da receita bruta no ano-base.
- Como reconheceu a autoridade fiscal, o montante que justificou o acréscimo patrimonial do contribuinte foi justamente a parcela não tributável da atividade rural, não cabendo à fiscalização subverter o comando da norma para, como base em meras interpretações pessoais, inserir na base de cálculo do IRPF valores que por lei não são tributáveis, sob pena de violação do art. 142, parágrafo único, e 112, inciso II, ambos do CTN.
- É entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que “a presunção legal de renda omitida é desfeita se a evolução patrimonial a descoberto tem lastro em recursos não tributáveis” :
- Acreditasse estar diante de variação patrimonial a descoberto, deveria a fiscalização ter buscado os elementos que fundamentassem essa conclusão, avaliando todas as fontes de recursos do contribuinte, e não proceder à reapuração do IRPF apenas sobre sua atividade rural, fazendo incidir sobre montante excluído da base de incidência do tributo.
- Em caso muito similar, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou que “Na apuração de variação aumento patrimonial a descoberto devem ser levadas em conta as disponibilidades do contribuinte, nestas incluídos os rendimentos isentos e não tributáveis ou de tributação exclusiva inclusive as receitas provenientes da atividade rural comprovados por documentação idônea”. O mesmo Conselho já se manifestou no sentido de que “Na apuração de acréscimo patrimonial por omissão de receita, uma vez não comprovada que a omissão decorreu da atividade rural, o lançamento deverá considerar todas as receitas e despesas devidamente justificadas e decorrentes da atividade rural para justificar o suposto acréscimo patrimonial”.

- Transcreveu corpo de Acórdão no qual o Conselheiro sustentou o entendimento de que existe expressa previsão legal para que seja admitida como renda disponível a receita da atividade rural auferida pelo contribuinte.
- Transcreveu Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda para demonstrar que essa já se manifestou no sentido de rechaçar as presunções simples e impressões pessoais da fiscalização na formalização de lançamentos fiscais.
- O lançamento questionado afronta à parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN, sendo certo que as presunções pessoais ainda não encontram eco no direito tributário, cuja vigia mestre ainda é o princípio da legalidade, previsto nos arts. 97, III e V, e 112, ambos do CTN.
- Nos termos do art. 50, §1º da Lei 9.784/99, ausente a materialidade da infração a ele atribuída, na medida em que os motivos que fundamentam o lançamento não se encontram na legislação, o lançamento deve ser cancelado, em respeito ao art. 2º, I e VI, da Lei n. 9.784/99 e súmulas 473 e 346 do STJ.
- Segundo Marçal Justem Filho, "a teoria dos motivos determinantes estabelece que o agente administrativo se vincula à motivação adotada, de modo que se presume que o motivo indicado foi o único a justificar a decisão adotada"; entendimento também veiculado em Acórdão do Superior Tribunal de Justiça que transcreveu, tratando de Direito Administrativo.
- O ato questionado deve ser cancelado por carecer de motivos válidos nos termos da legislação, considerando que a validade do ato administrativo é diretamente dependente da validade dos motivos que lhe dão origem.

Ao final, o contribuinte requereu que o lançamento seja julgado totalmente improcedente e seja reconhecida a autenticidade dos documentos acostados com a defesa, nos termos do Art 356, IV do CPC e protestou "pelo direito, nos termos do art. 57, §§4º, e 6º do Decreto n. 7574/2011 de anexar posteriormente aos autos documentos que confirmem as alegações ora expedidas, ou refutem elementos levantados no curso do processo em seu desabono".

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, cuja decisão foi assim ementada (fls. 735/746):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe aos órgãos administrativos apreciar arguições de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor, matéria reservada ao Poder Judiciário.

NULIDADE.

Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 e cumpridos os requisitos do art. 10 desse Decreto, não prospera a alegação de nulidade do lançamento.

ATIVIDADE RURAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO.

A falta de escrituração relativa à atividade rural e não comprovação das despesas incorridas na atividade no período fiscalizado justifica a apuração dessas despesas por arbitramento, o qual foi realizado conforme previsão legal e com devida ciência ao contribuinte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Sujeita-se à tributação a omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto e gastos incompatíveis com os recursos disponíveis no período fiscalizado.

Como os rendimentos da atividade rural gozam de tributação mais favorecida, somente é possível tributar como oriundos da atividade rural rendimentos omitidos apurados com base em acréscimo patrimonial a descoberto quando há comprovação efetiva de que todos os rendimentos auferidos são oriundos dessa atividade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dessa decisão em 14/08/2014, por via postal (fl. 762), o Contribuinte apresentou, em 10/09/2014, o Recurso Voluntário de fls. 765/782, no qual repisa os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

O Recorrente cita decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - APD

Conforme descrito pela autoridade fiscal, nos anos-calendário de 2007 a 2010 (exercícios 2008 a 2011), o Contribuinte apurou o resultado tributável da atividade rural optando pelo arbitramento de 20% de todas as receitas e, após devidamente intimado para apresentar o livro-caixa da atividade rural e comprovantes das receitas e despesas, informou que não guardou a documentação comprobatória das despesas da atividade rural e que estava impossibilitado de elaborar o livro-caixa.

Visando à apuração do Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD), o Fiscal considerou o total declarado das receitas da atividade rural e arbitrou as despesas de custeio, mediante a utilização de cálculos elaborados pela Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), disponibilizados no sítio oficial do órgão na internet e anexos aos autos.

Os dados do arbitramento foram submetidos ao contribuinte, que informou que o valor das despesas do custeio descritos na planilha de fluxo financeiro da atividade rural para os anos 2007, 2008, 2009 e 2010 não condizem com sua realidade. Daí, foram efetuados os ajustes necessários no entendimento da autoridade fiscal.

A Fiscalização elaborou demonstrativo de apuração da variação patrimonial a descoberto, na qual foram consideradas as informações constantes nas declarações de ajuste anual apresentadas, as despesas de custeio arbitradas, as despesas de investimentos de acordo com notas fiscais apresentadas e as demais informações prestadas pelo contribuinte nas respostas às intimações fiscais, tendo o Contribuinte sido intimado a indicar outras receitas que não as já declaradas que lastreassem a apuração de variação patrimonial a descoberto.

Como o Contribuinte não logrou justificar a variação patrimonial a descoberto, foi constituído o crédito tributário resultante, conforme planilha demonstrativa anexa ao Auto de Infração.

O Recorrente alega que a autoridade fiscal arbitrou a base de incidência da atividade rural em patamares diferentes dos descritos e autorizados pelos arts. 60, 71 do RIR/99 e parágrafo único do 5º da Lei n.º 8.023/90, ocasionando a tributação de valores excluídos da base de incidência do IRPF, em desrespeito aos arts. 83, I, e 807 do RIR/99.

Sustenta que em momento algum a legislação que regulamenta a incidência do IRPF sobre a atividade rural autoriza o arbitramento da base de incidência do tributo em patamares diferentes dos 20% especificados nos arts. 71 do RIR/99 e 5º da Lei n.º 8.023/90.

Aduz que a única implicação definida pelo art. 5º da Lei n.º 8.023/90 para a ausência de escrituração das receitas e despesas pelo contribuinte é o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base, e não a reapuração das despesas da atividade segundo dados da CONAB para identificação das disponibilidades financeiras do contribuinte.

Assevera que o montante que justificou o acréscimo patrimonial do contribuinte foi justamente a parcela não tributável da atividade rural, não cabendo à fiscalização subverter o comando da norma para, como base em meras interpretações pessoais, inserir na base de cálculo do IRPF valores que por lei não são tributáveis, sob pena de violação do art. 142, parágrafo único, e 112, inciso II, ambos do CTN.

Pois bem.

Inicialmente, cabe destacar que a infração apurada foi o Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD), que é uma das formas indiretas de apuração de omissão de rendimentos, a qual se considera ocorrida quando a aquisição de bens e direitos e a realização de gastos são incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

Não houve nenhum lançamento fiscal em relação ao resultado da atividade rural, de modo que não procedem as alegações do Recorrente sobre alteração do arbitramento da base de incidência da atividade rural. O Contribuinte fez a opção pelo arbitramento das receitas à base de 20%, o qual foi mantido pela autoridade fiscal, que não efetuou nenhuma mudança no resultado da atividade rural declarado.

A infração constatada foi decorrente do fato de o Contribuinte não lograr comprovar as origens dos recursos utilizados para realizar os dispêndios apurados. Para apurar os gastos realizados pelo Contribuinte, a autoridade fiscal se valeu do arbitramento das despesas da atividade rural, tendo em vista que o fiscalizado não apresentou o livro Caixa nem os comprovantes de suas despesas, contrariando o disposto nos arts. 60 e 71 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, *in verbis*.

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18).

§ 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 1º).

[...]

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 5º).

§ 1º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

(destaquei)

O arbitramento somente foi utilizado pela Fiscalização por não ter sido possível apurar os valores efetivamente gastos pelo fiscalizado, por absoluta falta de registros e documentos comprobatórios. O Contribuinte não apresentou a escrituração regular, embora tenha sido intimado a fazê-lo, de forma que não restou outra opção ao Fisco senão arbitrar as despesas da atividade rural, para fins de apuração da sua variação patrimonial.

O arbitramento foi realizado com base em dados coletados junto à Conab – Companhia Nacional de Abastecimento, os quais foram submetidos ao Contribuinte, que informou que os valores não condiziam com a sua realidade, tendo sido feitos alguns ajustes pelo atuante, conforme descrito no relatório fiscal.

Sobre a possibilidade de arbitramento das despesas da atividade rural, peço vênia para transcrever excerto do voto vencedor do Acórdão nº 2202-002.313, de 18 de junho de 2013, da lavra do Conselheiro Rafael Pandolfo, que trata desse assunto:

O dever de fiscalização e busca da verdade material inerente ao princípio da legalidade que rege o procedimento de lançamento demanda que os lançamentos à tabela de variação patrimonial sejam efetuados da forma receita/origem x despesa/dispêndio. É

verdade que, devido à falta de escrituração, existe causa de arbitramento, conforme redação do art. 148, do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O critério utilizado, contudo, é que foi equivocada. Sobre o processo de adaptação da presunção do arbitramento à realidade, dispõe brilhantemente Alberto Xavier:

Ocorre, assim, um processo de progressiva adaptação à realidade: num primeiro momento tenta aplicar-se a base de cálculo principal ou de primeiro grau – que é o lucro real, demonstrado face à escrituração do contribuinte; num segundo momento, demonstrada a impossibilidade da sua apuração pela escrituração do contribuinte, a lei determina a substituição da base de cálculo principal por uma base de cálculo subsidiária, ainda definida em lei e que é um percentual da receita bruta; num terceiro momento, demonstrada a impossibilidade de apuração da própria base de cálculo subsidiária – a receita bruta – a lei admite, ainda e também a título subsidiário, uma livre atividade administrativa instrutória baseada em métodos indiciários de caráter alternativo.

A passagem de uma fase para a fase subsequente depende sempre, de demonstração, pelo Fisco, dos respectivos pressupostos legais no cumprimento do seu dever de fundamentação dos atos administrativos: a imprestabilidade da escrituração, para legitimar a substituição do lucro real pelo percentual da receita bruta como base de cálculo legal do tributo; a impossibilidade de apuração da receita bruta, para legitimar a substituição da sua prova direta por uma prova indireta.

Já no que concerna ao ICMS, as leis estaduais não preveem um “arbitramento legal” pela técnica da base de cálculo substitutiva. Ocorrendo os respectivos pressupostos (inexistência de documentos comprobatórios, fundada suspeita da falsidade ou omissão, etc.), a autoridade administrativa pode socorrer-se imediatamente de métodos indiciários, tais como consumo de energia elétrica, água, gás, valor das operações efetuadas em períodos idênticos, coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários, considerados o processo produtivo, a atividade econômica, a localização e a categoria do estabelecimento.

O caso em tela se enquadra em hipótese análoga à descrita para o ICMS no trecho: inexistente critério legal de arbitramento. Nesse contexto, uma vez verificada a impossibilidade de se chegar ao valor real da despesa por falta de documentos comprobatórios, caberia à Fiscalização utilizar-se das informações disponíveis para apurar um valor arbitrado a partir das informações disponíveis.

Dessa forma, sabendo da real receita do negócio — R\$ 60.000 (2007) e R\$ 1.051.735,00 (2008) — e na impossibilidade de chegar ao valor real das despesas pela falta de escrituração regular, o correto seria arbitrar o custo, ao invés de utilizar-se da isenção inscrita no art. 5º da Lei 8.023/90 como base para determinação do resultado. Por exemplo, o Termo de Verificação Fiscal, com base no total da produção, poderia ter se utilizado de dados de estudos disponíveis na internet, que indicam o custo de produção por quilograma de cebola (para o ano de 2007, diversas fontes apontam o custo como de R\$ 0,34/kg). Sendo assim, para o ano de 2008, por exemplo, onde a produção foi de 915,20 toneladas, o custo de produção seria de R\$ 209.168,00, quase ¼ do valor

arbitrado, de R\$ 841.388,00. Este critério seria suficiente para aferir as despesas e apurar o Acréscimo Patrimonial a Descoberto, pois na verificação desta infração cabe à Fazenda comprovar os dispêndios que indicam o Acréscimo Patrimonial a Descoberto, enquanto cabe ao fiscalizado comprovar que possuía rendimentos não tributáveis ou já oferecidos à tributação capazes de justificar o acréscimo patrimonial apurado.

Verifica-se que, no caso tratado no voto, em face da impossibilidade de se chegar ao valor real das despesas por falta de escrituração regular, o colegiado entendeu que a Fiscalização deveria ter efetuado o arbitramento com base em dados de estudos disponíveis na internet. E foi justamente isso que foi feito no caso presente, quando a autoridade fiscal se utilizou de estudos disponibilizados pela Conab, tendo sido oportunizado ao Contribuinte a sua manifestação a respeito, obedecendo ao princípio do contraditório. Ressalte-se que o Contribuinte, em seu recurso, não mais questionou os valores em si, mas sim a metodologia do arbitramento.

Deve-se deixar claro que a Fiscalização tem não só o direito, mas também o dever de recorrer ao arbitramento, sempre que, por motivos os mais diversos, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos não sejam documentalmente conhecidos ou as informações do contribuinte não se apoiem em documentação e forma pré-determinada. Tudo em conformidade com o art. 148, do CTN.

Ademais, conforme se pode verificar pelo demonstrativo de fl. 632, as despesas da atividade rural arbitradas pela autoridade autuante foram inferiores aos valores que seriam apurados se fossem considerados os 80% da receita bruta tida como não tributável, uma vez que se presume como consumidos. Ou seja, se a Fiscalização tivesse considerado como renda consumida 80% da receita bruta da atividade rural, uma vez que esses 80% não podem justificar variação patrimonial, o resultado seria mais gravoso para o Contribuinte.

Desse modo, entendo que não há reparo a fazer em relação ao modo de apuração dos dispêndios realizados pelo fiscalizado em sua atividade rural, mediante arbitramento.

Quanto ao APD, ele constitui hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda expressamente definida no art. 43, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, **assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.**

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

[...]

(destaquei)

No âmbito da legislação ordinária, a tributação do Acréscimo Patrimonial a Descoberto deriva de presunção preceituada pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro 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.**”

[...]

(destaquei)

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, assim dispõe sobre a matéria:

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.”

[...]

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

Art. 807. O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.

(destaquei)

A desproporção entre os recursos financeiros declarados e o patrimônio adquirido é chamada, no direito tributário, de Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD), que é fato caracterizador de omissão de rendimentos. Significa que, para aumentar o seu patrimônio, o contribuinte utilizou-se de recursos estranhos aos declarados, ou seja, omitiu rendimentos na sua declaração.

A presunção legal do Acréscimo Patrimonial a Descoberto (APD) é uma das formas indiretas de apuração de omissão de rendimentos, a qual se considera ocorrida quando a aquisição de bens e direitos e a realização de gastos são incompatíveis com a renda disponível do

contribuinte. Considera-se renda disponível do contribuinte os rendimentos auferidos diminuídos das deduções admitidas na legislação e do imposto de renda pago.

Pela análise do fluxo financeiro mensal verifica-se se o contribuinte tinha disponibilidade financeira, mês a mês, para realizar os dispêndios que realizou, com base em rendimentos tributáveis, isentos ou não sujeitos à tributação. A renda disponível corresponde à diferença entre os recursos ou origens e os dispêndios ou aplicações.

No caso de os recursos ou origens não forem suficientes para cobrir os dispêndios ou aplicações, significa que ocorreu um acréscimo patrimonial a descoberto, ou seja, a variação positiva do patrimônio do contribuinte ocorreu com a utilização de recursos financeiros além daqueles declarados.

Na apuração, a Fiscalização elaborou demonstrativo da variação patrimonial a descoberto (fl. 697), na qual considerou as informações constantes nas declarações de ajuste anual apresentadas, as despesas de custeio arbitradas, as despesas de investimentos de acordo com notas fiscais apresentadas e as demais informações prestadas pelo fiscalizado nas respostas às intimações fiscais. O Contribuinte, embora devidamente intimado a indicar outras receitas que não as já declaradas que suportassem a variação patrimonial, não apresentou nenhuma justificativa.

Portanto, uma vez que o Contribuinte não logrou comprovar a origem dos recursos financeiros que dessem suporte aos dispêndios apurados na ação fiscal, está correto o lançamento fiscal que apurou a infração de omissão de rendimentos.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa