



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

Processo n° 11060.003122/2009-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-003.645 – 1ª Turma Especial
Sessão de 12 de agosto de 2014
Matéria IRPF
Recorrente FÁBIO PINTO-HERTER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

ATIVIDADE RURAL. LIVRO-CAIXA. INEXISTÊNCIA.
ARBITRAMENTO. OBRIGATORIEDADE.

É juridicamente inaceitável que os contribuintes que não escrituram o Livro-Caixa possam escolher entre apurar o resultado da atividade rural pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos ou pelo arbitramento à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, pena de inviabilizar a fiscalização daqueles contribuintes que optam pela primeira alternativa.

ATIVIDADE RURAL. PARCERIA. ESCRITURAÇÃO. LIVRO-CAIXA INDIVIDUAL.

No caso de exploração de uma unidade rural por mais de uma pessoa física, cada produtor rural deve escriturar as parcelas das receitas, das despesas de custeio, dos investimentos e dos demais valores que integram a atividade rural que lhes caibam em Livro-Caixa próprio, separadamente, apurando-se o resultado da atividade rural na proporção das receitas e despesas que couber a cada um, mediante a utilização de Livro-Caixa individual.

ATIVIDADE RURAL. LIVRO-CAIXA INDIVIDUAL. INEXISTÊNCIA.
LIVRO-CAIXA DA PARCERIA. GLOSA DE DESPESAS.
IMPOSSIBILIDADE.

Inexistindo escrituração regular individual descabe à Autoridade fiscal glosar despesas da atividade rural apurando-se o resultado da exploração da referida atividade pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, mediante a transposição de valores extraídos do Livro-Caixa da parceria na proporção que couber a cada um dos parceiros. Nesse caso, a ausência da escrituração implica, necessariamente, no arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento fiscal, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada que negava provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Ewan Teles Aguiar, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do acórdão de primeira instância (fls. 107/112) deste processo digital, reproduzido a seguir:

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 43 a 52) referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física do ano-calendário 2004, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 87.058,08, nele compreendido imposto, multa de ofício e juros de mora, em decorrência da apuração de glosa de despesas da atividade rural, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

Tempestivamente, o interessado apresenta a impugnação da exigência às fls. 59 a 67. Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas.

Nulidade do Lançamento

A insuficiente (deficiente) descrição dos fatos e o consequente cerceamento do direito de defesa.

Os autuantes promoveram a descrição do fato impositivo de forma insuficiente, superficial, tornando o lançamento nulo por dois motivos principais.

Um, porque descumpriram o disposto no artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72. Guiado pelo princípio da tipicidade, o citado dispositivo preconiza que a descrição do fato tributável deve apresentar uma evidente subsunção (vinculação) à previsão legal. Guiado pelo princípio da certeza e da segurança jurídica, o referido dispositivo impõe que o lançamento não pode

assentar-se na incerteza, num estado de dúvida. Este caso não autoriza o uso de presunção.

Dois, porque a motivação genérica, aliada à sumária indicação do montante glosado, ou seja, a não individualização dos valores glosados, implica no cerceamento do exercício do direito de defesa.

Tais vícios conjugados determinam a nulidade do lançamento.

A glosa de valores estranhos à obra

Dentro do montante lançado/glosado (R\$ 673.488,14), existem desembolsos com materiais/serviços que não foram aplicados na edificação do pavilhão e anexos, mas em outras situações.

Observação: este item deve ser analisado em conjunto com o posterior.

A inobservância do período de tempo consumido e da distribuição dos gastos havidos na construção

Diferentemente do que entendeu a fiscalização, a maior parte dos gastos havidos com a construção não ocorreu em 2004, quando teria havido o alegado desembolso de R\$ 673.488,14.

De fato, a implantação da obra (e anexos), e a correspondente distribuição dos gastos, ocorreu no período de tempo compreendido de abril/2003 a abril/2005.

Isto, aliás, está detalhado nas planilhas de fls. 14/16, elaboradas em resposta ao Termo de Intimação de 16.07.2009.

Visualizando-as, verifica-se que o total investido perfaz o montante de R\$ 875.091,51, sendo que:

- no ano-calendário 2003, foram despendidos R\$ 238.534,72;*
- no ano-calendário 2004, foram despendidos R\$ 320.534,72;*
- no ano-calendário 2005, foram despendidos R\$ 300.011,94.*

Observação: Referidos dados não foram contestados pela fiscalização. Logo, se foram, ainda que tacitamente, acolhidos pela autoridade lançadora, não podem ser desacolhidos pela autoridade julgadora na fase contenciosa, visto que a função de julgar não se confunde com a de lançar.

A inatingibilidade, neste feito, dos gastos correspondentes aos anos-calendário de 2003 e 2005

O caput do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador.

Assim sendo, no presente feito, se cabível fosse a glosa só poderia incidir sobre os dispêndios pertinentes ao ano-calendário 2004.

Logo, por dizerem respeito a fatos geradores enquadráveis em outros períodos de apuração (anuais), impõe-se o desfazimento da glosa dos valores correspondentes aos anos-calendário de 2003 e 2005.

Argui a decadência do direito do Fisco promover a glosa dos gastos relativos ao ano-calendário 2003.

De qualquer forma, mesmo que, por hipótese, os motivos apontados não fossem suficientes para desfazer o lançamento, ainda assim, como adiante é demonstrado, outros existem para determinar seu cancelamento.

A verdadeira característica (natureza jurídica) da exploração conjunta das áreas rurais

Examinando a cláusula sexta do 'contrato de parcerias agropecuárias' e do 'aditivo' anexados por cópia às fls. 32/37, verifica-se que todos os 'parceiros' colocam todas as glebas de suas propriedades, assim como as benfeitorias, maquinário agrícola e semoventes à disposição da parceria, para serem explorados pela mesma, recebendo cada um, em troca, a participação no resultado financeiro mencionado na cláusula terceira.

Examinando a 'cláusula décima', verifica-se que a administração é feita pelo Sr. Pedro Herter, o líder da família, e, no seu impedimento, pelo filho-varão (Fábio).

Examinando as Declarações de Bens (dos 'parceiros'), juntadas nos respectivos processos administrativos, verifica-se que a exploração conjunta ocorreu sobre glebas rurais com títulos de propriedade individual ou conjunta da Sra. Odila, do casal Pedro/Margareth, e dos filhos destes, Fábio e Ingrid.

Os elementos expostos autorizam concluir que, no presente caso, apesar de ser denominado como sendo de PARCERIA, o contrato revela, de fato, a pactuação de uma exploração conjunta típica de um CONDOMÍNIO FAMILIAR.

Significa dizer: não há obrigações específicas assumidas com terceiros proprietários, isto é, entre parceiro-outorgante e parceiros-arrendatários, mas a junção (exploração coletiva) do patrimônio familiar, objetivando racionalizar a administração, diminuir custos, enfim, otimizar o desempenho técnico-financeiro advindo da exploração agropecuária condominial.

Sustenta que o incontestável fato de haver uma exploração agropecuária conjunta de proprietários (condomínio familiar), impõe o afastamento das regras aplicáveis à parceria, que, em parte, embasaram o lançamento.

A irrelevância da área e da edificação estarem em nome (individual) do Sr. Pedro

A existência de título exclusivo da área de 4 ha em nome de Pedro Luiz Herter, bem como das benfeitorias (e anexos) sobre

ela edificadas, não constitui motivo legal (causa) hábil para a realização da glosa em lide.

Em suma, está equivocada a premissa dos Autuantes de que pelo fato de o título de propriedade da terra-nua (4 ha) estar em nome de Pedro Herter implica na automática/consequente propriedade individual, pela mesma pessoa, das benfeitorias e anexos sobre ela (terra-nua) edificadas.

De um lado, porque nenhuma determinação legal existe impedindo que sobre a terra-nua de alguém (no caso, do Sr. Pedro), sejam construídas benfeitorias por outrem (no caso, o 'conjunto familiar').

De outro, porque visualizando tanto este, como os processos administrativos instaurados contra os demais familiares, torna-se evidente a propriedade condominial benfeitorias (e anexos).

A inobservância das fases da edificação e da alienação das benfeitorias

Conjuntamente com as ponderações feitas no item precedente, o Impugnante aduz que, na formalização da glosa, os autuantes deixaram de levar em consideração, ou, melhor dizendo, de distinguir as fases, isto é, os momentos cronológicos da edificação e da alienação da obra (benfeitorias e anexos).

A diferenciação é demonstrada nos subitens que seguem.

A fase (período cronológico) da edificação da obra

O momento cronológico da edificação envolveu todos os parceiros (melhor dizendo, condôminos).

Todos eles, inquestionavelmente, manifestaram conhecimento e concordância na participação conjunta dos custos.

Para ter certeza, basta ver:

- as respectivas declarações de rendimentos, onde todos, na proporção de cada um, informaram os resultados tributáveis apurados no 'caixa comum', observado que a área de 4 ha em nome de Pedro Herter não gerou rendimentos, havendo apenas custos;

- nos anexos da atividade rural, o quadro 'Dívidas vinculadas à atividade rural', onde todos condôminos declararam como sendo proporcionalmente suas, as dívidas de financiamento assumidas para fins de edificação.

Diante do exposto, forçoso se torna concluir que a apropriação conjunta dos custos da edificação é regular em face da concordância com a assunção dos mesmos, expressa por todos os parceiros.

| *Obvio é que tais atos de vontade, enquanto lícitos, usuais e legalmente permitidos, como são, não podem ser desfeitos pelo agente fiscalizador.*

A fase (momento cronológico) da alienação da obra

O momento cronológico da alienação da obra ocorreu quando da sua destinação, como aporte (integralização) de capital, havido em função do ingresso do Sr. Pedro Herter como sócio na empresa "Herter Cereais Ltda".

A primeira vista, poder-se-ia afirmar que um bem de propriedade coletiva (armazém e anexos) teria sido alienado em benefício de apenas um dos 'parceiros' (condôminos).

Este, aliás, foi o entendimento adotado pelos autuantes, apoiado na premissa de que, necessariamente, o fruto da alienação deveria favorecer a todos.

Entretanto, cumpre ver se o referido fenômeno teria sido feito à revelia e em prejuízo tanto dos demais 'parceiros', quanto do Fisco.

A inexistência de prejuízo aos demais parceiros

Examinando o "Contrato de Parceria", verifica-se que na sua cláusula quarta consta que "Nenhum dos parceiros poderá transferir, ceder, emprestar os direitos existentes na presente parceria, sem a anuência por escrito de todos os parceiros".

No caso, dita anuência escrita se consumou, tanto em relação ao casal Pedro/Margareth, quanto em relação aos filhos Fábio/Ingrid, com a aposição das assinaturas na alteração contratual firmada com tal finalidade. Eventual contestação pela Sra. Maria Odila (sogra de Pedro, mãe de Margareth), deveria ser invocada pelos meios e no tempo próprio, o que não aconteceu(rá), notadamente porque tudo permaneceu no âmbito do patrimônio familiar.

O certo é que tal decisão aconteceu mediante deliberação familiar, objetivando atender conveniências negociais. De fato, a incorporação da obra ao capital da empresa 'Herter Cereais Ltda', foi feita por necessidade cadastral em nome de Pedro Herter, objetivando ampliar os limites de crédito bancário, o que, de fato, aconteceu.

A inexistência de prejuízo ao Fisco

Examinando a alienação sob o prisma fiscal, verifica-se que mesmo imputando o valor da alienação da obra (benfeitoria e anexos) à pessoa individual do Sr. Pedro Herter, não haveria prejuízos ao Fisco.

Essencialmente porque os quantitativos pertencentes aos demais 'parceiros' (condôminos), ao serem utilizados pelo Sr. Pedro na integralização do capital sem oposição dos demais parceiros

apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO. INVESTIMENTOS. DEDUÇÃO. Consideram-se despesas de custeio e investimentos aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionadas com a natureza da atividade exercida e comprovados com documentação hábil e idônea.

Cientificado da decisão em 23/05/2011 (fl. 123), o Interessado apresentou recurso em 22/06/2011 (fls. 124/133), acompanhado dos documentos de fls. 134/145, por intermédio do qual pede o reexame de todos os argumentos expendidos na peça impugnatória, listados abaixo:

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

- A insuficiente (deficiente) descrição dos fatos e o conseqüente cerceamento do direito de defesa.
- A glosa de valores estranhos à obra.
- A inobservância do período de tempo consumido e da distribuição dos gastos havidos na construção.

Neste ponto, o Recorrente observa que:

- A arguição de nulidade do lançamento não está vinculada ao descumprimento das hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.
- A glosa da totalidade dos gastos escriturados na conta "Construções e Reformas", subconta "Materiais, manutenção e conservação de imóveis", baseada apenas na inferência de que todos "os valores que constam das demais subcontas também estão relacionadas com a construção", não atende um dos requisitos nucleares do lançamento, consistente na clara individualização dos fatos, bem como na certeza de que são passíveis de tributação.
- Diversamente do aduzido no acórdão, o cerceamento de defesa não resulta apenas de despachos e decisões. Também ocorre na lavratura de autos de infração com as deficiências apontadas no parágrafo precedente.

A IMPROCEDÊNCIA, NO MÉRITO, DA GLOSA DAS DESPESAS PROMOVIDA PELA TURMA JULGADORA.

- A verdadeira característica (natureza jurídica) da exploração conjunta das áreas rurais.
- A irrelevância da área e da edificação estarem em nome (individual) do Sr. Pedro.
- A inobservância das fases da edificação e da alienação das benfeitorias.

- A inexistência de prejuízo aos demais parceiros.

- A inexistência de prejuízo ao Fisco.
- Erro de raciocínio da fiscalização.

Em complemento ao pedido de reexame dos pontos acima elencados, aduz o Recorrente, em síntese, que:

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

O desconhecimento dos fatos de outro processo

- A Turma Julgadora afastou o total da glosa promovida pela Fiscalização e, alternativamente, manteve o valor incidente sobre a quantia de R\$ 55.573,57, correspondente a R\$ 277.867,83, valor este que foi objeto de outro lançamento lavrado em face de outro contribuinte.

- A mera referência a dados existentes em outro processo, protegidos pelo sigilo fiscal, impede o exercício do direito constitucional à ampla defesa. Entretanto, tomou conhecimento de que o correspondente lançamento foi totalmente cancelado.

- Considerando que a decisão recorrida está embasada em “prova emprestada inexistente”, impõe-se concluir pela sua total insubsistência jurídica.

A incompetência de ato praticado pela autoridade julgadora

- O ato da Turma Julgadora é juridicamente nulo. Diz o artigo 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/72 que são NULOS “os atos e termos lavrados por pessoa incompetente”.

- No presente caso, a autoridade julgadora operou como autoridade lançadora, desviando da sua esfera de atuação (competência funcional) e invadindo poderes exclusivos da Fiscalização ao “inovar o lançamento”.

A supressão de instância e o cerceamento do direito de defesa

- Se a Turma Julgadora tivesse determinado o retorno ao Órgão Fiscalizador para examinar o documentário existente no outro processo, solicitar os esclarecimentos necessários, alterar o lançamento, lavrar auto de infração complementar (se cabível), abrir o prazo legal para o contribuinte manifestar-se, o processo administrativo-fiscal teria tido sua tramitação de forma regular, inclusive no que se refere à observância do direito de defesa.

- Não tendo assim acontecido, criou-se a anômala situação de o Recorrente, no exercício do direito em pauta, postular perante a segunda instância julgadora, sem que tenham sido examinados pela autoridade fiscal.

O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO ATRIBUÍVEL AOS BENS ALIENADOS (INTEGRALIZADOS)

- No ganho de capital apurado e tributado de ofício na integralização de capital promovida pelo Sr. Pedro Herter (PAF 11060.001682/2010-60), o “custo das benfeitorias” não perfaz o montante de R\$ 277.867,83.

- Isto porque a fiscalização agiu ilegalmente ao apurar e tributar o ganho de capital em questão mediante a soma conjunta dos valores correspondentes às alienações da terra-nua e das benfeitoras/equipamentos.

- Visualizando as cópias da “Escritura Pública de Integralização e Incorporação de Bem ao Capital Social de Empresa”, verifica-se que a integralização de capital ocorreu através de um bem imóvel, de um silo graneleiro e das (demais) benfeitorias (que os acompanharam).

- O bem imóvel corresponde a uma fração de terras de campo de 4,00 hectares. O silo graneleiro consiste num pavilhão (armazém) de alvenaria/zinco. Os equipamentos nele instalados consistem no maquinário de movimentação de grãos, classificação, limpeza e secagem de cereais, sistema de carga e descarga, de pesagem, ferramentas, móveis e utensílios. As benfeitorias consistem nas cercas colocadas, no sistema de captação e distribuição de água, de esgoto, nas vias de acesso.

- Segundo o artigo 4º, § 3º, da Lei nº 8.023/1990, a 'terra-nua' está submetida a um regime especial de tributação, denominado pela legislação fiscal como '*Tributação Definitiva*', ou seja, sob um critério diferenciado dos demais rendimentos das pessoas físicas. Apenas o ganho obtido na alienação da mesma (terra-nua), submete-se à tributação na modalidade 'ganho de capital'.

- Por sua vez, os ingressos correspondentes à alienação de tudo quanto é catalogável no amplo conceito de 'benfeitorias' — inclusas as edificações — submetem-se ao mesmo regime dos demais rendimentos oriundos da exploração da atividade rural das pessoas físicas, ou seja, sujeitos à tabela progressiva e à consolidação da base tributável, realizada através da Declaração de Ajuste Anual.

- Deduzindo-se que a Fiscalização apurou e tributou o ganho de capital em questão mediante a soma conjunta dos valores correspondentes às alienações da terra-nua e das benfeitoras/equipamentos, impõe-se concluir que promoveu um lançamento legalmente equivocado, improcedente.

A improcedência da glosa das "outras despesas".

- Baseado no princípio da eventualidade, o Recorrente sustenta improcedente a glosa das demais despesas. Isto porque a determinação do '*quantum*' eventualmente arrecadável depende da decisão a ser proferida no tocante aos tópicos anteriormente questionados.

Pedidos

Ao fim, requer o Recorrente:

- preliminarmente, declare a nulidade do lançamento e/ou da decisão de 1ª instância;

- no mérito, o cancelamento, por improcedente, da parcela do crédito tributário mantida na decisão de 1º instância; e,

por fim, o arquivamento do processo fiscal.

Por intermédio da Resolução 2801-000.225, de 18 de junho de 2013 (fls. 152/161 deste processo digital), o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência, a fim de que a DRF de origem juntasse aos autos o “Relatório de Fiscalização” em sua integralidade, uma vez que o relatório de fls. 80/84 estava incompleto, o que impossibilitava a exata compreensão da materialidade da infração imputada ao sujeito passivo.

O contribuinte foi intimado do resultado da diligência e se manifestou à fl. 181.

Por meio do despacho de fl. 187 o processo tornou a este Conselho.

Pedi a inclusão em pauta de julgamento.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

As folhas citadas neste voto referem-se à numeração do processo digital, que difere da numeração de folhas do processo físico.

A forma de obtenção do resultado da exploração da atividade rural está descrita no art. 3º, I, II e III da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, *verbis*:

Art. 3º O resultado da exploração da atividade rural será obtido por uma das formas seguintes:

I - simplificada, mediante prova documental, dispensada escrituração, quando a receita bruta total auferida no ano-base não ultrapassar setenta mil BTN's;

II - escritural, mediante escrituração rudimentar, quando a receita bruta total do ano-base for superior a setenta mil BTN's e igual ou inferior a setecentos mil BTN's;

III - contábil, mediante escrituração regular em livros devidamente registrados, até o encerramento do ano-base, em órgãos da Secretaria da Receita Federal, quando a receita bruta total no ano-base for superior a setecentos mil BTN's.

O art. 5º e seu parágrafo único, do mesmo diploma legal, estabelece:

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

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

A legislação transcrita revela que o resultado da exploração da atividade rural deve ser obtido em função do tipo de escrituração ou de sua inexistência e da receita bruta total

auferida, podendo, ainda, o contribuinte optar pelo arbitramento à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

A inexistência de escrituração, no entanto, implica, necessariamente, no arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta, haja vista que a Autoridade fiscal, nesta hipótese, não terá como confrontar os dados lançados na declaração do contribuinte com os dados que deveriam constar da escrituração e que seriam utilizados na apuração do resultado da exploração da atividade rural.

A Instrução Normativa nº 83, de 11 de outubro de 2001, confirma este entendimento, nos seguintes termos:

Art. 22. O resultado da exploração da atividade rural exercida pelas pessoas físicas é apurado mediante escrituração do livro Caixa, abrangendo as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

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

§ 2º A ausência da escrituração prevista no caput implica o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

§ 3º Quando a receita bruta total auferida no ano-calendário não exceder a R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) é facultada a apuração mediante prova documental, dispensada a escrituração do livro Caixa.

Assim, o entendimento da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil é no sentido de que a falta de escrituração determina o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta, a não ser que esta não exceda a R\$ 56.000,00 no ano-calendário.

Logo, a faculdade atribuída ao contribuinte para escolher a forma de apuração do resultado tributável depende da existência de Livro-Caixa. Na inexistência deste não há que se falar em opção do contribuinte a ser exercida no ato da entrega da declaração de ajuste anual.

Em outras palavras: é juridicamente inaceitável que os contribuintes que não escrituram o Livro-Caixa possam escolher entre apurar o resultado da atividade rural pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos ou pelo arbitramento à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, pena de inviabilizar a fiscalização daqueles contribuintes que optam pela primeira alternativa.

E mais. Também não é dado à Autoridade fiscal autuar o contribuinte que não mantém escrituração regular apurando-se o resultado da exploração da atividade rural pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, exceto se a receita bruta não exceder a R\$ 56.000,00 no ano-calendário e a escrituração for substituída por prova documental (Lei nº 8.023/1990, art. 3º, I c/c IN SRF nº 83/2001, art. 22, § 3º).

Por outro lado, no caso de exploração de uma unidade rural por mais de uma pessoa física, cada produtor rural deve escriturar as parcelas das receitas, das despesas de custeio, dos investimentos e dos demais valores que integram a atividade rural que lhe caibam em Livro-Caixa próprio. Assim, arrendatários, parceiros, condôminos e cônjuges devem apurar, separadamente, o resultado da atividade rural na proporção das receitas e despesas que couber a cada um. É o que se extrai da leitura conjunta dos artigos 14 e 25, ambos da IN SRF nº 83/2001, assim descritos:

Art. 14. Os arrendatários, os condôminos, os coniventes, no caso de união estável, e os parceiros, na exploração da atividade rural, devem apurar o resultado, separadamente, na proporção dos rendimentos e despesas que couberem a cada um, devendo esta condição ser comprovada documentalmente.

(...)

Art. 25. Nos casos de exploração de uma unidade rural por mais de uma pessoa física (art. 14), a escrituração deve ser efetuada em destaque, no livro Caixa de cada contribuinte, abrangendo a sua participação no resultado da atividade rural, acompanhada da respectiva documentação comprobatória, por meio de cópias, quando for o caso.

Pode-se afirmar, então, que inexistindo escrituração regular individual descabe à Autoridade fiscal glosar despesas da atividade rural apurando-se o resultado da exploração da referida atividade pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, mediante a transposição de valores extraídos do Livro-Caixa da parceria na proporção que couber a cada um dos parceiros. Nesse caso, a ausência da escrituração implica, necessariamente, no arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

Pois bem.

Compulsando os autos constata-se que a autuação foi lastreada no Livro-Caixa da parceria intitulada Multi Agropecuária, que se encontra acostado às fls. 16/22. O Relatório de Fiscalização de fls. 166/175 demonstra que a Autoridade lançadora se baseou no Livro-Caixa da parceira composta por Pedro Luiz Herter, Maria Odila Abreu Terra Pinto, Margareth Maria Pinto Herter, Ingrid Pinto Herter e Fábio Pinto Herter. Confira:

O sujeito passivo participa de parceria rural composta por: Pedro Luiz Herter; Maria Odila Abreu Terra Pinto; Margareth Maria Pinto Herter; Ingrid Pinto Herter; e Fabio Pinto Herter. As receitas e despesas da parceria são registradas em um livro caixa único e os valores são segregados apenas nas declarações de imposto de renda, na proporção de 20% para cada um dos membros da parceria. Em procedimento fiscal iniciado 16/07/2009 junto a um dos parceiros, Pedro Luiz Herter, fls. 05 a 31, foram encontradas irregularidades no livro caixa que alterariam a base de cálculo do imposto de renda daquele fiscalizado, Pedro Luiz Herter, e por reflexo, modificariam, também, o imposto de renda devido por todos os outros membros da parceria. Em decorrência das irregularidades encontradas no

livro caixa único da parceria, a seguir descritas, foi aberto o presente procedimento fiscal.

(...)

Foi elaborado um livro caixa único para a parceira referente a cada ano-calendário, fls. 08 a 11, informando, nas declarações de ajuste anual de imposto de renda, a proporção das receitas e despesas que lhes caberia nos respectivos anos-calendário.

O registro de receitas e despesas no Livro-Caixa da parceria evidencia a inexistência de Livro-Caixa exclusivo dos parceiros, o que significa dizer que, nos termos da legislação transcrita e dos fundamentos acima declinados, a apuração do resultado da exploração da atividade rural de cada um dos parceiros deveria ter sido feita mediante arbitramento à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

Mas não foi o que ocorreu. No caso concreto, a Autoridade lançadora assim se manifestou no Relatório de Fiscalização (fls. 166/175):

Apuração do Resultado da Atividade Rural

A apuração do resultado tributável da atividade rural pode se dar de duas formas:

- 1. Considerar como Resultado Tributável a diferença entre a Receita Bruta Total e as Despesas de Custeio e Investimentos, ou;*
- 2. Opção pelo arbitramento sobre a Receita Bruta. (20% sobre a Receita Bruta).*

A forma de apuração do resultado tributável é opção do contribuinte a ser exercida no ato da entrega da Declaração de Ajuste Anual, portanto, definitiva, não podendo ser alterada pela fiscalização. Tal entendimento está explicitado na ementa do acórdão nº 7662/2004 da DRJ Curitiba, abaixo transcrito:

(...)

No ano-calendário 2004, exercício 2005, o sujeito passivo considerou como resultado tributável a diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos e, portanto, em respeito à opção do sujeito passivo, o imposto se fez incidir sobre as diferenças apuradas, conforme se verifica no demonstrativo de apuração à fl. 51.

À evidência, a conclusão a que chegou a Autoridade fiscal não se mostra em harmonia com a legislação tributária que regula a tributação dos resultados provenientes da atividade rural.

Conforme demonstrado acima, a faculdade atribuída ao contribuinte para optar pela forma de obtenção do resultado da exploração da atividade rural somente é exercitável por aqueles que mantenham escrituração regular. Inexistindo esta, o arbitramento à razão de vinte por cento da receita bruta é medida que se impõe de forma obrigatória ao contribuinte.

Da mesma forma, a ausência de escrituração regular determina a apuração, pela Autoridade fiscal, do resultado proveniente da atividade rural mediante o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei nº 8.023/1990, art. 5º, parágrafo único c/c IN SRF nº 83/2001, art. 22, § 2º).

Assim, tanto o método de apuração do resultado da atividade rural utilizado pelo contribuinte, quanto o procedimento levado a cabo pela Fiscalização, estão em descompasso com a legislação que regula a matéria (*contra legem*), sendo indevida a afirmação da Autoridade lançadora no sentido de que em “*respeito à opção do sujeito passivo, o imposto se fez incidir sobre as diferenças apuradas*”, haja vista que a atividade da Autoridade fiscal deve se dar *secundum legem*.

Em outras palavras: ao constatar a inexistência de Livro-Caixa individual e ao verificar que o contribuinte apurou o resultado tributável da atividade rural considerando a diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos escrituradas no Livro-Caixa da parceria, ainda que de forma proporcional, a Autoridade lançadora deveria ter procedido conforme previsto na legislação, e não manter a forma de apuração utilizada pelo sujeito passivo, que, por sinal, se mostrou totalmente imprópria.

Assim, a Autoridade lançadora se equivocou na apuração da base de cálculo do imposto lançado, haja vista que a declaração de ajuste anual do Recorrente (fls. 72/76) revela que a proporção que lhe cabia da receita bruta total auferida no ano-calendário de 2004 importou em R\$ 1.404.935,38, o que significa dizer que, na inexistência de Livro-Caixa exclusivo do contribuinte, o imposto deveria ter sido arbitrado à razão de vinte por cento do referido montante.

Nesse cenário, ainda que o equívoco da Autoridade fiscal tenha derivado do procedimento indevido do contribuinte, não há como manter o lançamento, uma vez que o crédito foi constituído em contrariedade à legislação que regula a matéria, e, como se sabe, a finalidade do processo administrativo fiscal é justamente o controle da legalidade do ato administrativo do lançamento.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento fiscal.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida