MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	11070.001061/95-58
Recurso nº.	:	13.803
Matéria	:	IRPF - Ex: 1994
Recorrente	:	LUIZ CARLOS DALTROZO
Recorrida	:	DRJ em SANTA MARIA - RS
Sessão de	:	03 de junho de 1998
Acórdão nº.	:	104-16.337

IRPF - RECEITA DA ATIVIDADE RURAL - ADIANTAMENTO DE RECURSOS FINANCEIROS - RECEITA BRUTA - Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão convertidos em UFIR pelo valor desta no mês do recebimento e computados como receita no mês da efetiva entrega do produto. Sendo que na entrega dos produtos, calcula-se a quantidade total de UFIR entregue multiplicando a quantidade de kg entregues no dia, conforme notas fiscais, pela quantidade de UFIR por kg contratado. Assim, o valor a ser considerado como receita nas respectivas datas será a quantidade de UFIR entregue multiplicada pela UFIR do mês da entrega dos produtos.

IRPF - SUBSTITUIÇÃO DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA COM PREÇO A FIXAR POR CONTRATO DE COMPRA E VENDA COM PREÇO FIXO - LANÇAMENTO BASEADO EM CONJECTURAS - ATIVIDADE RURAL - Inadmissível o lançamento ex officio baseado em conjecturas de *dúvida e suspeita. O fisco deve apresentar provas cabais e convincentes* que o fato descrito no contrato não ocorreu, não sendo válida a simples *alegação de inidoneidade da declaração do comprador e dos documentos* que acompanharam a transação. À míngua de elemento de prova, inválida a pretensão fiscal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ CARLOS DALTROZO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.001061/95-58
Acórdão nº. : 104-16.337

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLÉLIA MARIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, ELIZABETO CARREIRO VARÃO e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11070.001061/95-58
Acórdão nº. : 104-16.337
Recurso nº. : 13.803
Recorrente : LUIZ CARLOS DALTROZO

RELATÓRIO

LUIZ CARLOS DALTROZO, contribuinte inscrito no CPF/MF 060.793.180-91, residente e domiciliado na cidade de Cruz Alta, Estado do Rio Grande do Sul, à Avenida Presidente Vargas, nº 1900, Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Santo Ângelo - RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 932/957, prolatada pela DRJ em Santa Maria - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 962/971.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 06/11/95, o Auto de Infração Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 193/242, com ciência em 06/11/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 116.374,59 UFIR (Referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 100% e dos juros de mora de no mínimo de 1% ao mês ou fração, relativo ao exercício de 1994, correspondente ao ano-calendário de 1993.

O lançamento é decorrente da constatação de diferenças verificada nos rendimentos da atividade rural provenientes de divergências entre os valores declarados nas receitas e despesas (fls. 09) e os valores efetivamente apurados, nos anexos I a IV (fls. 193/225). Infração capitulada nos artigos 1º ao 22º da Lei nº 8.023/90 e artigo 14 e parágrafos da Lei nº 8.383/91.

Os Auditores-Fiscais autuantes esclarecem, ainda, através da Descrição dos Fatos - Anexo V de fls. 226/238, o seguinte:

- que verificadas diferenças entre os valores declarados e os contabilizados adotamos as seguintes providências:

a) - solicitamos ao contribuinte que nos apresentasse a composição dos valores declarados mês a mês, conta por conta e de acordo com a contabilidade. Tal solicitação foi atendida através da apresentação do relatório das folhas 46/79 no qual se confirma a existência de diferenças, resumidas nas folhas 49/53;

b) - em relação às despesas, fizemos um levantamento através dos livros diário, razão e os ajustes do relatório apresentado pelo contribuinte (fls. 53), excluindo as despesas de juros pagos, pelos motivos que serão adiante aduzidos, e elaboramos os anexos II-A e II-B (fls. 212/217), onde estão demonstradas as despesas efetivas da atividade rural, no ano-base em referência;

c) - com relação as receitas, fizemos um levantamento através dos blocos de produtor, contra-notas, contratos de vendas para entrega futura com preço fixo e a fixar, notas fiscais de preço fixo, demonstrados nos anexos I e III (fls. 193/224), de forma individualizada, apropriadas mês a mês, de acordo com a legislação vigente. Tal

levantamento diverge dos valores declarados e apropriados na contabilidade, principalmente em relação aos contratos de venda para entrega futura com preço a fixar de números 4879 e 1015, demonstrados e apropriados corretamente no anexo III (fls. 218/224).

- que as receitas das notas fiscais de venda das folhas 106/116 não foram contabilizadas e declaradas pelo contribuinte, as quais estão incluídas no anexo I;

- que as notas fiscais de entrega dos contratos 5111 e 5119 (fls. 173/174) foram apropriadas indevidamente na contabilidade como sendo as de entrega do contrato 4879. No entanto, referidos contratos são aquisições definitivas com preço fixo, que foram pagas nas datas dos respectivos contratos, através de crédito em conta corrente do contribuinte, na empresa adquirente e estão apropriadas no anexo I, nessas datas;

- que foram feitos todos os ajustes mencionados no relatório das folhas 46/79, em relação à conta de receita de trigo, constantes nos itens a, b, c, d, no anexo III;

- que os contratos 4879 e 1015 (fls. 114/119 e 140/151) são de venda para entrega futura com preço a fixar, os quais pela legislação tributária (Lei nº 8.023/90 e IN 138/90 e 125/92) devem ser tributados da seguinte maneira: Os adiantamentos recebidos serão divididos pela UFIR do mês do recebimento e computados como receita no mês da entrega dos produtos; Nas vendas com preço final sujeito a reajustes, os valores recebidos por ocasião do fechamento da operação constituem receita da atividade rural na data do recebimento;

- que o anexo III (fls. 218/224) demonstra corretamente a apropriação como receita pela quantidade entregue e pelos complementos de preços. Saliente-se que no contrato 4879, a quantidade de produtos prevista para entrega era 5.040.000 kg e foi entregue, somente, 1.939.489 kg e do contrato 1015 era de 11.700.000 kg, tendo sido

entregue, apenas, 7.369.403 kg, conforme as notas fiscais de entrega. Portanto, as 430.642,71 e as 996.512,01 UFIRs recebidas em adiantamentos dos contratos 4879 e 1015, respectivamente, devem ser rateadas pelas quantidades efetivamente entregues;

- que no entanto, o contribuinte apropriou os referidos contratos de forma diversa da acima mencionada, o que ocasionou substancial distorção nos valores das receitas e na utilização de contas de ajustes, que se tornaram inócuas, desnecessárias, uma vez que foi feita a apropriação correta, demonstrada no anexo III;

- que deve ser observado que foi utilizado para apropriação todas as notas fiscais de entrega dos contratos 5111 e 5119, sendo que estes, são novas aquisições da Ind. Gessy Lever, não se confundindo com o contrato 4879;

- que as notas fiscais de entrega do contrato 4879 não foram contabilizadas em momento algum;

- que o critério adotado para apropriação deste contrato é no mínimo confuso. Nos dois primeiros lançamentos foram creditados em vendas os valores constantes nas notas fiscais de entrega, debitada como correção monetária, supostamente, a variação da UFIR sobre parte do valor original e debitada em juros pagos a diferença entre o valor das notas fiscais e o valor original corrigido;

- que a partir do dia 08/04/93, foi debitado em Ind. Gessy Lever o valor constante nas notas fiscais de entrega e creditado como receita este valor dividido pela UFIR de 07/92 (data do adiantamento), multiplicado pela UFIR do mês da entrega do produto;

- que no dia 05/05/93 foi creditado na Ind. Gessy Lever e à débito de juros pagos, o valor de Cr$ 4.564.663.917,88, que tem origem na seguinte apropriação: Na conta

Ind. Gessy Lever foi contabilizado em 07/92, à crédito, o valor de Cr$ 906.192.840,00, referente ao adiantamento deste contrato. Porém, como foi debitado o valor constante nas notas fiscais de entrega, que é maior do que o valor original, a referida conta foi ajustada conforme demonstrado no lançamento do dia 05/05/93, tendo como contrapartida a conta de juros pagos (a partir do dia 08/04 = 5.470.758,36 (total das notas fiscais de entrega) - 906.192.840,00 (valor original do adiantamento) = 4.564.663.917,88). Então, pode-se afirmar com certeza que a conta de juros pagos é simplesmente uma conta de ajuste e não uma despesa efetiva;

- que quanto ao contrato 1015 (fls. 140/151), o contribuinte utilizou um critério diferente do contrato 4879, já que dividiu o valor da saca constante no item 1 do contrato (Cr$ 10.753,54) pela UFIR de 07/92 (2.104,28), multiplicando este resultado pela UFIR do mês da entrega, resultando esta operação no custo da saca atualizado pela UFIR. Então este valor foi dividido por 60 kg (peso da saca) e multiplicado pela quantidade entregue;

- que o critério utilizado pelo contribuinte para apropriação do contrato 1015 levou em consideração a quantidade prevista para entrega (2.096.940.300,00 : 11.700.000 kg x 60 = Cr$ 10.753,54) e não a quantidade efetivamente entregue, o que implicou numa distorção nos valores apropriados como receita, sendo que das 996.512,01 UFIR, referentes ao adiantamento foram tributadas, apenas, aproximadamente, 627.666,54 UFIR, correspondentes aos 7.369.403 kg entregues;

- que quanto a conta de juros pagos (fls. 80/82), tem-se que estas contas foram abertas para contabilizar, segundo informação do próprio contribuinte (fls. 43) e como de fato foi constatado, a diferença entre os adiantamentos recebidos, corrigidos pela UFIR e o valor da venda do produto (valor da nota fiscal de entrega);

- que no entanto, em função do critério corretamente adotado, constante do anexo III e exaustivamente acima mencionada, a referida conta foi excluída do rol das despesas demonstradas no anexo II A e B, em função dos motivos anteriormente mencionados no item 1.1 Das Receitas. Registre-se que não se trata de glosa de despesa, mas, sim, de um outro critério de apropriação, em consonância com a legislação vigente, diferente do utilizado pelo autuado.

Em sua peça impugnatória de fls. 246/264, instruída pelos documentos de fls. 265/420, apresentada, tempestivamente, em 06/12/95, o suplicante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando o cancelamento do crédito tributário constituído, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que quanto as peças fiscais elaboradas pelos Auditores do tesouro nacional, os Impugnantes não concordam com a forma de tributação estabelecida aos Contratos de Compra e Venda com Preço a Fixar (Mercadoria a Entregar), de nºs 4879 e 1015, firmados respectivamente em 01 de julho de 1992, com a empresa Anderson Clayton - Divisão das Indústrias Gessy Lever Ltda., sendo que o primeiro contrato foi firmado na cidade de Cruz Alta - RS (4879) e o segundo na cidade de Primavera do Leste Mato grosso (1015);

- que visando abordar as questões que motivaram a presente irresignação, pedimos vênia para trilharmos os mesmos passos da bem elaborada peça fiscal, o que de maneira significativa visa demonstrar a veracidade das alegações a seguir aduzidas;

- que outrossim, é importante salientar que os demonstrativos apresentados pelos impugnantes estão em consonância com os levantamentos efetuados pelos Auditores

Fiscais, diferenciando apenas na forma de apropriar as receitas, e via de conseqüência tributar as receitas advindas dos contratos originários de nºs 4879 e 1015;

- que quanto ao contrato 4879 os impugnantes não concordam com a tributação imposta aos mesmos, tendo em vista que os Auditores Fiscais não consideraram as amortizações do contrato 5119 na quantidade equivalente a 840.000 kg, cujo produto foi entregue, e, respectivamente a quantidade de 1.000.000 kg do contrato 5111, igualmente, entregue, o que sem a menor sobra de dúvida está amplamente amparado pela legislação específica;

- que quanto ao contrato 1015 os impugnantes não concordam, igualmente com a tributação imposta, tendo em vista que os Auditores Fiscais não consideraram as amortizações do contrato 1157 na quantidade equivalente a 1.200.000 kg, cujo produto foi entregue e, respectivamente a quantidade de 1.620.000 kg do contrato 1169, igualmente, entregue, o que sem a menor sobra de dúvida está amplamente amparado pela legislação específica, aplicável a espécie;

- que o anexo I, Demonstrativo de Receita Bruta da Atividade Rural, demonstra as alterações no que tange as apropriações de receitas dos impugnantes, considerando para tanto as amortizações decorrentes do Contrato 4879 representadas pelos contratos 5119 e 5119, e, ainda as amortizações do Contrato 1015, representadas pelos contratos 1157 e 1169;

- que deve ser ressaltado que os demonstrativos referente aos Anexos I e III, elaborados pelos impugnantes, por ocasião da contestação, tem como resultado final tributado, valor inferior ao declarado pelos contribuintes nas declarações do imposto de renda, divergem, entretanto, do Anexo I e Anexo III, elaborado pelo Fisco, em virtude dos critérios por este adotado, quanto aos contratos de nºs 5119, 5111, 1157 e 1169, uma vez

que, foram consideradas novas receitas os valores provenientes daqueles contratos, quando na realidade os valores são decorrentes de amortizações dos contratos primitivos nºs 4879 e 1015, respectivamente, cujas quantidades de produtos neles constantes não foram cumpridos integralmente no prazo estabelecido;

- que os Contratos de nºs 5119, 5111, 1157 e 1169 foram convencionados com a empresa Gessy Lever Ltda., como forma de garantia da entrega dos produtos, uma vez que a empresa já havia efetuado o pagamento dos Contratos originários de nºs 4879 e 1015, sem que os impugnantes tivessem, como já foi dito, feito a entrega total correspondente aqueles valores. Consequentemente, nenhuma receita adveio aos impugnantes em função dos contratos de nºs 5119, 5111, 1157 e 1169;

- que o Anexo IV, elaborado igualmente pelo Fisco, não espelha a realidade, motivo pelo qual é impugnado. Os contribuintes utilizando o mesmo critério do Fisco, apuraram resultado diverso, porém inferior aos valores declarados tempestivamente em suas declarações de rendimentos, via de conseqüência não há imposto suplementar a ser recolhido;

- que quanto a matéria de direito, deve ser ressaltado que no critério utilizado pelos Auditores, não foram observados os dispositivos legais a seguir transcritos, especialmente, os parágrafos segundo e terceiro do artigo 66 da legislação pertinente;

- que como forma de ratificar as observações contidas nos Contratos de nºs 511 e 5119, a empresa Anderson Clayton, forneceu declaração firmada em 05 de dezembro de 1995, esclarecendo de maneira clara e legal a forma como procederam os contratantes naquela transação, cuja declaração é parte integrante da presente contestação;

- que inquestionável, igualmente, o procedimento atribuído ao Contrato de Compra e Venda com Preço a Fixar, firmado com a mesma empresa, ou seja, Gessy Lever Ltda., na cidade de Primavera do Leste, Mato Grosso, em data de 01 de julho de 1992, de nº 1015, foi amortizado pelos Contratos de Compra e Venda com Preço Fixo de nºs 1169 e 1157, datados respectivamente em 05 de maio de 1993 e 07 de junho de 1993.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o presente feito teve origem no lançamento decorrente de diferenças verificadas nos rendimentos da atividade rural, provenientes de divergências entre os valores declarados como receitas e despesas e os apurados pela fiscalização;

- que o litígio restringe-se à forma de apropriação das receitas decorrentes dos contratos de nºs 5119, 5111, 1157 e 1169, que o autuado quer que sejam considerados como amortizações dos contratos de compra e venda com preço a fixar de nºs 4879 e 1015, firmados com a empresa Gessy Lever Ltda.;

- que a fiscalização considerou, no cômputo das receitas, todas as notas fiscais referentes aos contratos de nºs 5119, 511, 1157 e 1169 como novas aquisições da Industria Gessy Lever Ltda., não se confundindo com os contratos de nºs 4879 e 1015;

- que trata-se de contratos de compra e venda com preço fixo, cujos valores foram recebidos pelo impugnante na data da entrega da mercadoria, conforme evidenciam os documentos de fls. 179/186, e por isso devem ser apropriados como contratos

independentes. Nesse aspecto, o procedimento adotado pela fiscalização não merece reparos;

- que em relação aos contratos de compra e venda com preço a fixar de nºs 4879 e 1015, a receita decorrente deve ser tributada conforme o previsto no artigo 27 da Instrução Normativa SRF nº 125/92;

- que no entanto, no rateio do valor do adiantamento recebido, convertido em UFIR, para determinar o valor correspondente ao kg do produto entregue, a fiscalização levou em consideração a quantidade efetivamente entregue e não a prevista nos contratos, o que implicou uma distorção nos valores apropriados como receita, sendo a maneira correta de proceder ao rateio a demonstrada a seguir: contrato 4879 = 906.192.840 : 2.104,28 = 430.642,71 UFIR : 5.040.000 kg = 0,0854; contrato 1015 = 2.096.940.300,00 : 2.104,28 = 996.512,01 UFIR : 11.700.000 kg = 0,0852;

- que na entrega dos produtos, calcula-se a quantidade total de UFIR entregue multiplicando a quantidade de kg entregues no dia, conforme notas fiscais, pela quantidade de UFIR por kg contratado;

- que o valor a ser considerado como receita nas respectivas datas será a quantidade de UFIR entregue multiplicada pela UFIR do mês da entrega;

- que em conseqüência das alterações nas apropriações das receitas dos contratos de nºs 4879 e 1015, foram refeitos os demonstrativos de receita da atividade rural, elaborados pela fiscalização, dos meses de fevereiro a agosto de 1993;

- que portanto, o resultado tributável apurado no ano-calendário 1993 é o equivalente a 410.037,57 UFIRs, sendo que o autuado declarou no exercício o valor correspondente a 264.025,50 UFIRs, havendo uma diferença a tributar de 146.012,07 UFIRs;

- que ainda, embora não objeto de argumentação, em face das disposições constantes do art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430 de 27/12/96, e em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, consagrado no art. 106, inc. II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66 (CTN), o percentual da multa de ofício, prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, deve ser reduzido para 75%.

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Ano-calendário de 1993.

Atividade rural:

Contratos de compra e venda com preço a fixar:
No cômputo da receita decorrente de contratos de compra e venda com preço a fixar, os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de venda de safra não colhida, serão convertidos em UFIR pelo valor desta no mês do recebimento e computados como receita da atividade rural no mês de entrega do produto.

PROCEDENTE EM PARTE A EXIGÊNCIA."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 29/08/97, conforme Termo constante às fls. 957/958 e com ela não se conformando, o interessado interpôs, em tempo hábil (30/09/97), o recurso voluntário de fls. 962/971, instruído pelos documentos de fls. 972/988, na qual expõe os mesmos argumentos de sua peça impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o recorrente não se conforma com a respeitável decisão de primeiro grau, no que tange a considerar "no cômputo das receitas, todas as notas fiscais referentes aos contratos de nºs 5119, 511, 1157e 1169 como novas aquisições da Indústria Gessy Lever Ltda., não se confundindo com os contratos de nºs 4879 e 1015.";

- que no caso em tela, o litígio restringe-se à forma de apropriação das receitas decorrentes dos contratos de números 5119, 5111, 1157 e 1169, matéria abordada no relatório da respeitável decisão monocrática, e, amplamente contraditada por ocasião da Impugnação administrativa, cujos termos apresentados naquela peça, o recorrente ratifica em sua totalidade;

- que é motivo de irresignação do recorrente, a forma de tributação imposta ao contrato de nº 4879, quando restou amplamente demonstrado através da peça de impugnação fiscal, que não foram consideradas as amortizações de contrato 5119 na quantidade equivalente a 840.000 kg, bem como o contrato 5111, na quantidade de 1.000.000 kg, cujo produto foi entregue para amortização do Contrato de nº 4879;

- que o procedimento adotado para o Contrato nº 1015, foi idêntico ao Contrato de nº 4879, considerando, que o recorrente efetuou as entregas provenientes do Contrato 1157 equivalente a 1.200.000 kg, e, respectivamente, a entrega de 1.620.000 kg, conforme demonstra o Contrato nº 1169, para amortizar o Contrato de nº 1015;

- que torna-se imperiosa e necessária a realização de perícia contábil na empresa Gessy Lever Ltda., que recebeu os produtos do recorrente, como forma de demonstrar a veracidade das argumentações manifestadas no presente recurso, bem como na peça inicial de impugnação;

- que considerando os valores resultados da apuração da atividade rural, constata-se que o recorrente tem imposto à restituir, tendo em vista os valores já lançados na Declaração do Imposto de Renda ano-calendário de 1993, cuja restituição desde já postula.

É o Relatório.

Processo nº. : 11070.001061/95-58
Acórdão nº. : 104-16.337

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos constata-se que a matéria em litígio restringe-se à forma de apropriação das receitas decorrentes dos Contratos de nº 5119, 5111, 1157 e 1169, que o autuado quer que sejam considerados como amortizações dos Contratos de Compra e Venda com Preço a Fixar de nºs 4879 e 1015, firmados com a empresa Gessy Lever Ltda.

A fiscalização considerou, no cômputo das receitas, todas as notas fiscais referentes aos Contratos de nºs 5119, 5111, 1157 e 1169 como novas aquisições da Indústria Gessy Lever Ltda., não se confundindo com os contratos de nºs 4879 e 1015.

A autoridade julgadora singular manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário baseado no argumento de que "trata-se de contratos de compra e venda com preço fixo, cujos valores foram recebidos pelo impugnante na data da entrega da mercadoria conforme evidenciam os documentos de fls. 173/180, e por isso devem ser apropriados como contratos independentes. Nesse aspecto, o procedimento adotado pela fiscalização não merece reparos".

O estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei nº 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei nº 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto nº 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto nº 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos, em princípio, por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

Neste contexto passo ao exame fundamental da lide.

Em regra geral os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão convertidos em UFIR pelo valor desta no mês do recebimento e computados como receita no mês da efetiva entrega do produto. Sendo que na entrega dos produtos, calcula-se a quantidade total de UFIR entregue multiplicando a quantidade de kg entregues no dia, conforme notas fiscais, pela quantidade de UFIR por kg contratado (valor do adiantamento : pela UFIR do mês do adiantamento = valor do adiantamento em UFIR : quantidade produto previsto para entrega futura = quantidade de UFIR por kg contratado). Assim, o valor a ser considerado como receita nas respectivas datas será a quantidade de UFIR entregue multiplicada pela UFIR do mês da entrega dos produtos.

Se faz necessário observar que contratos de compra e venda, público ou particular, e desde que contenha todos os requisitos legais que regem o negócio jurídico, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão dos direitos sobre os bens objeto do contrato, pois por força do artigo 117, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN, o ato ou negócio jurídico de alienação de bens reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda celebrado entre as partes.

Antes de adentrar na análise do ponto vital sob litígio neste item, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

> "Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978 , 3ª Ed. pág 26:
>
> "... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."
>
> Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."
>
> CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO", Forense, 1981, 9ª ed. págs. 165/166, preleciona:
>
> "Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.
>
> É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.
>
> Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo."

.....

> Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade."

Como se vê, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exeqüível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Assim, ao assinar os Contratos de Compra e Venda com Preço a Fixar de nºs 4879 e 1015 (fls. 114 e 140) e os Contratos de Compra e Venda com Preço Fixo de nº 5111, 5119, 1157 e 1169 (fls. 173/180), o suplicante, a princípio, dá publicidade ao mundo jurídico da plena satisfação de seus interesses.

Por outro lado, quando for o caso, tem-se que as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento.

Entretanto, neste caso específico, permito-me, com o devido respeito, divergir da autoridade lançadora bem como da autoridade julgadora de 1º grau, diante da razões e evidências a seguir expostas:

É por demais singelo o argumento da autoridade julgadora singular para ignorar a realidade dos fatos, ou seja, com a simples alegação de que "trata-se de contratos

de compra e venda com preço fixo, cujos valores foram recebidos pelo impugnante na data da entrega da mercadoria, conforme evidenciam os documentos de fls. 173/180, e por isso devem ser apropriados como contratos independentes", deixou de analisar os fatos e provas contido nos autos.

É cristalino nos autos que não foram consideradas as amortizações do Contrato 5119 (fls.174) na quantidade equivalente a 840.000 kg, bem como o Contrato 5111 (fls. 173), na quantidade de 1.000.000 kg, entregues para amortização do Contrato 4879. Da mesma forma não foi considerado as entregas provenientes do Contrato 1157 (fls. 177/178), equivalente a 1.200.000 kg e o Contrato 1169 (fls. 179/180) equivalente a 1.620.000 kg, para amortizar o Contrato 1015.

Ora, nestes Contratos existem cláusulas, não contestadas pelo fisco, que diz "O VALOR DESTE CONTRATO, FOI PARA AMORTIZAÇÃO DO CONTRATO A FIXAR DE Nº 4879, COM O VENCIMENTO EM 01.07.92", bem como diz "Substitui a parcela do saldo do contrato nº 1015 - Pafc, em decorrência da Fixação de Preço e pagamento do volume ora negociado conforme autorização de pagamento nº 8638" e "Substitui e cancela parte do saldo do contrato nº 1015-PAFC, em decorrência da Fixação de Preço e pagamento do volume ora negociado conforme autorização de pagamento 9210.".

Ademais, consta às fls. 304 uma declaração da Gessy Lever Ltda. nos seguintes termos:

> "Declaramos para os devidos fins que se fizerem necessários, que o produtor Sr. OSVALDO F. DALTROZO E OUTS., possuía um débito conosco em 1993 de Cr$ 6.577.511.824,57 referente a um contrato com preço a fixar de nº 4879 de 5.040.000 Kg datado de 01.07.92.
>
> Em 16.03.93 foi feito uma compra de 1.000.000 kg de soja de nº 5111 no valor de Cr$ 3.401.362.666,65. Este valor ficou retido na conta corrente do

fornecedor a fim de liquidar parte do débito do contrato 4879. Ficando ainda um saldo devedor neste contrato de Cr$ 3.176.149.157,92 mais juros e correção monetária até o dia 23.03.93 de Cr$ 174.836.214,94; perfazendo um saldo devedor até esta data de Cr$ 3.350.985.372,86.

Em 23.03.93 foi efetuada mais uma compra de 840.000 kg de soja de nº 5119 no valor de Cr$ 3.167.229.450,00. Este valor ficou retido a fim de abater débito do contrato 4879, o qual ficou ainda com saldo devedor de Cr$ 183.755.922,86. A última liquidação do contrato 4879 deu-se em 28.04.93, onde o saldo devedor era de Cr$ 249.367.231,69 (último saldo devedor + juros e correção monetária até 28.04.93) através da retenção de Cr$ 260.208.538,20 na venda de 172.169 Kg de soja cfe. Nota Fiscal de Venda nº 4139 de 30.04.93. Assim restou um crédito ao produtor de Cr$ 10.841.306,51, o qual foi pago no dia 29.07.93, juntamente com uma venda de soja de 53.140 Kg cfe. Nota Fiscal de Venda nº 5188 de 30.07.93."

Disso tudo é possível concluir que a razão esta com o suplicante, pois desde a fase fiscalizatória, vinha sustentando a tese de que os Contratos nºs 5119, 5111, 1157 e 1169, nada mais eram que simples amortizações dos Contratos nºs 4879 e 1015. Diante desse fato era dever da fiscalização aprofundar as investigações e proceder diligências para elucidar o fato, porém nada fez de concreto.

É entendimento pacífico das normas legais e juriprudenciais que é inadmissível o lançamento ex officio baseado em conjecturas de dúvida e suspeita. O fisco deve apresentar provas cabais e convincentes que o fato descrito no contrato não ocorreu, não sendo válida a simples alegação de inidoneidade da declaração do comprador e dos documentos que acompanharam a transação. À míngua de elemento de prova, inválida a pretensão fiscal.

Diante das provas contidas nos autos, não vejo razões em não aceitar as alegações do suplicante, reforçado no entendimento que para fins tributários há de prevalecer a verdade material. Assim, diante falta absoluta de prova em contrário, deve prevalecer para efeitos fiscais a data, valor e o texto dos contratos elaborados.

Não aceitar os argumentos, devidamente comprovados, seria exigir um crédito tributário assentado em um evidente erro praticado pelo contribuinte, e no entendimento deste relator, o fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

No Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido, porém, quando de fato for devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a conseqüência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex officio do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam redutivamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção que estão corretos os argumentos apresentados pelo suplicante no que se refere à apuração do resultado da atividade rural. Em conseqüência deve ser excluído da tributação o valor lançado.

Processo nº. : 11070.001061/95-58
Acórdão nº. : 104-16.337

Quanto a solicitação de restituição de imposto de renda, entendo que neste processo não é o fórum adequado para se discutir o assunto, já que se faz necessário que o pedido seja específico e em processo adequado.

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 03 de junho de 1998

NELSON MALLMANN