

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**SEGUNDA CÂMARA**

<b>Processo nº</b>	13127.000149/2001-01
<b>Recurso nº</b>	128.571 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Ex: 1993 a 1995
<b>Acórdão nº</b>	102-48.309
<b>Sessão de</b>	28 de março de 2007
<b>Recorrente</b>	LIRIO PEDRO POTRICH
<b>Recorrida</b>	DRJ-Brasilia - DF

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

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragoso Tanaka (Relator) e Antônio José Praga de Souza que proviam parcialmente para reduzir a renda omitida no ano-calendário de 1992, em valor equivalente a 219.225,14 UFIR. Designada a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão para redigir o voto vencedor.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
Presidente e Redatora Designada

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2007

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



## Relatório

Como a matéria já foi analisada nesta E. Câmara na sessão de 21 de agosto de 2002, conforme Acórdão n.º: 102-45.616, oportunidade em que foi relator o nobre conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes, transcreve-se o relatório e complementa-se ao final com dados dos atos relativos à seqüência processual.

*“LÍRIO PEDRO POTRICH, já qualificado nos autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento de Brasília que manteve, em parte, débitos decorrentes de infrações à legislação do imposto de renda, exercícios de 1993 a 1995.*

*O processo administrativo fiscal, que consta de quinze volumes, dos quais os dez primeiros e parte do undécimo se referem ao procedimento de fiscalização e contém basicamente documentos apresentados pelo Recorrente, materializou-se inicialmente no auto de infração a fls. 3.320 (vol. 12), que se reporta aos quadros demonstrativos que vão de fls. 3.232 (vol. 11) até o final de dito volume. Referido auto imputava ao Recorrente acréscimo patrimonial a descoberto em meses dos anos calendários de 1992 a 1994 e glosava deduções de despesas médicas.*

*Ao apreciar a impugnação oferecida pelo ora Recorrente (fls. 3.415, vol.12), o Delegado de Julgamento de Brasília determinou diligência junto à Ceval Agro Industrial S.A. para apurar a alegada existência de receitas decorrentes da venda de soja do Recorrente àquela empresa e para se intimar o autuado a juntar documentos relativos a aplicações financeiras.*

*Como resultado da diligência, foi refeita pelo autuante a evolução patrimonial mensal e, em autos apartados, a estes juntados, a seguir, foi lavrado auto de infração referente à omissão de rendimentos da atividade rural, nos exercícios de 1994 e 1995, não considerado o exercício de 1993, face a decadência, tudo conforme valores e fundamentos legais mencionados na peça de fls. 4.137 (vol.15).*

*Dos esclarecimentos solicitados ao autuado, somente foram prestados os referentes a receitas de fretes, que se comprovou terem sido corretamente tributadas na proporção de 40%. Nada informou sobre aplicações financeiras.*

*Por conseguinte, cabe esclarecer que as infrações imputadas ao ora Recorrente são de acréscimo patrimonial a descoberto, omissão de rendimentos da atividade rural e deduções de despesas médicas indevidas.*

*Em nova impugnação (fls.4.157), alegou, em resumo, preliminarmente, erro no segundo lançamento (omissão de rendimentos da atividade rural) por ter sido feito em outro processo, quando deveria ser complementar ao primeiro auto face a identidade de causas e decadência do lançamento referente ao exercício de 1993 (acrécimo patrimonial a descoberto). Também juntou comprovantes de despesas médicas.*

*Deteve-se, em especial, em argumentos tendentes a inclusão como disponibilidades, de diversas quantias, que especifica em detalhes, mas se referem, em linhas gerais, ao aproveitamento de saldos positivos de anos calendários anteriores, inclusive de 1991, período não fiscalizado, resgate de aplicações financeiras, receitas de atividade rural e produtos de empréstimos bancários.*



*O Delegado de Julgamento de Brasília proferiu decisão (fls.4.200) pela procedência parcial da ação fiscal. Seus fundamentos podem ser assim resumidos:*

*a) quando da impugnação ambos os processos já haviam sido reunidos, não ocorrendo a falha apontada pelo impugnante;*

*b) não ocorreu a decadência relativa ao exercício de 1993, face ao disposto no art. 173 do CTN, art.711 do RIR/80 e jurisprudência deste Conselho;*

*c) após discorrer sobre a repartição do ônus da prova e a obrigação de se impugnar circunstanciadamente o lançamento, considerou ser a impugnação parcial.*

*Discorreu, a partir de fls. 4.207, sobre cada um das alegadas disponibilidades do impugnante, para efeito de aceitar umas e rejeitar outras, de que resultou o refazimento da evolução patrimonial, em anexo à decisão (fls.4.226 a 4.234) e diminuição da base de cálculo do imposto sem alteração dos períodos mensais em que se verificaram acréscimos patrimoniais.*

*Com relação a despesas médicas, algumas foram aceitas e rejeitados recibos emitidos por hospitais referentes a depósitos de caução quando de internações.*

*Da parte dispensada, recorreu de ofício a este Conselho, de que resultou, com a interposição do recurso voluntário ora examinado, o desdobramento deste processo, permanecendo a antiga numeração naquele e dando-se nova a este.*

*Do recurso a este Conselho (fls. 4.242), acompanhado de arrolamento de bens (fls.4.339), constam argumentos antes expendidos na impugnação e mais considerações sobre a tributação anual dos rendimentos da atividade rural, quando forem exclusivos (fls. 4.247), aproveitamento de resultado positivo de exercícios anteriores (fls. 4.250) e aproveitamento do total, e não só de 40%, das receitas de frete (fls.4.256). Silencia sobre a glosa de deduções de despesas médicas.*

Deve ser esclarecido que a exigência originária tinha por base o Auto de Infração de fls. 3.321 a 3.322, v-12, que serviu para formalizar o crédito tributário decorrente de Imposto de Renda sobre omissão de rendimentos identificados por presunção legal centrada em acréscimos patrimoniais mensais a descoberto nos meses de janeiro a abril e junho a novembro do ano-calendário de 1992, janeiro a dezembro de 1993, janeiro e fevereiro, e maio a dezembro de 1994; e ainda os rendimentos remanescentes decorrentes de glosas de deduções por despesas médicas nos anos-calendário de 1992 e 1993, todos integrantes do processo 10120.001057/98-37.

O Auto de Infração complementar decorreu das infrações identificadas em procedimento de diligência e conteve exigência de crédito do referido tributo por omissão de receitas da atividade rural e correspondente resultado, nos anos-calendário de 1992, 179.600,56 UFIRs; em 1993, 72.656,77 UFIRs; em 1994, 145.717,22 UFIRs. Essa exigência constou do processo processo n.º 10120.000493/99-24, conforme informação à fl. 3.817, v-13, que, posteriormente, foi **juntado** ao processo originário 10120.001057/98-37, e ambas as lides foram julgadas em primeira instância.

Em primeira instância, julgado parcialmente procedente o feito, conforme Decisão DRJ/BSA n.º 1.817, de 29 de setembro de 2000, fl. 4.200, v-15. A parte da exigência



exonerada em 1ª instância relativa à omissão de rendimentos com base em acréscimo patrimonial a descoberto, teve a composição constante da tabela 1.

Tabela 1. Omissão de rendimentos com base em acréscimos patrimoniais a descoberto x julgamento em primeira instância, valores mantidos.

AC 1992	Omissão AI Original	Mantido em 1ª Instância
Janeiro	14.500.320,53	14.497.402,30
Fevereiro	44.976.896,07	33.776.896,07
Março	112.513.408,73	0,00
Abril	34.812.160,66	0,00
Maio	0,00	0,00
Junho	184.673.949,86	33.659.107,15
Julho	462.344.134,85	459.832.420,68
Agosto	634.191.136,72	0,00
Setembro	77.662.727,82	0,00
Outubro	150.535.452,38	75.605.160,49
Novembro	109.438.375,76	313.617,51
Dezembro	0,00	0,00
<b>AC 1993</b>		
Janeiro	52.537.384,42	0,00
Fevereiro	74.405.007,23	0,00
Março	875.635.099,48	115.977.491,13
Abril	430.057.859,20	0,00
Maio	1.636.824.377,86	0,00
Junho	1.131.455.304,06	0,00
Julho	1.276.452.037,97	0,00
Agosto	1.385.449,31	360.603,50
Setembro	4.378.416,51	4.378.416,51
Outubro	294.428,29	600,29
Novembro	600.849,99	0,00
Dezembro	392.665,52	0,00
<b>AC 1994</b>		
Janeiro	79.536.510,25	18.832.526,70
Fevereiro	15.271.264,39	0,00
Março	0,00	0,00
Abril	0,00	0,00
Maio	49.438.257,93	0,00
Junho	108.496.448,77	0,00
Julho	475,72	0,00
Agosto	10.110,60	0,00
Setembro	69.221,23	0,00
Outubro	44.551,93	21.588,18
Novembro	1.598,95	0,00
Dezembro	5.410,04	3.159,07



A parte da exigência exonerada em 1ª instância foi objeto de recurso de ofício e permaneceu para julgamento em segunda instância no processo originário, 10120.001057/98-37, enquanto a remanescente, foi apartada para este processo.

A decisão contida no Acórdão 102-45.616 conteve posicionamento no sentido de considerar ineficaz o lançamento, por caducidade, para o ano-calendário de 1992 e de janeiro a maio de 1993 enquanto na parte restante, quanto ao mérito, para dar provimento parcial ao recurso.

*"ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACATAR a preliminar de decadência para o ano calendário de 1.992 e de janeiro a maio de 1.993, e, no mérito, por maioria de votos DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Nauray Fragoso Tanaka que negava provimento. Quanto à decadência foram vencidos os Conselheiros Luiz Fernando Oliveira de Moraes (Relator), Nauray Fragoso Tanaka e Maria Beatriz Andrade de Carvalho. Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto foram vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, César Benedito Santa Rita Pitanga e Maria Goretti de Bulhões Carvalho por afastarem a apuração mensal deste acréscimo. Designado o Conselheiro Amaury Maciel para redigir o voto vencedor quanto à preliminar."*

O provimento parcial ao recurso voluntário foi no sentido de considerar como "origem" da base presuntiva, caracterizada pelos acréscimos patrimoniais, as sobras de recursos apuradas ao final de cada período, pelo fisco, ou seja, de Cr\$ 45.300.463,61 e Cr\$ 5.832.530,55, nos anos-calendário de 1992 e 1993, fl. 4.365, v- 15, porque com reflexos extensivos aos anos-calendário subseqüentes; a disponibilidade de recursos em valor de R\$ 64.864,80, em setembro de 1994, que teve origem em uma operação de crédito rural, fls. 4.369, v-15 e fls. 4.316 e 4.317, v-15, com documento comprobatório que compôs o processo na fase impugnatória.

A Fazenda Nacional representada pelo ilustre procurador Sebastião Gilberto da Mota Tavares, interpôs recurso especial de divergência no qual protestou pelo restabelecimento da base presuntiva e pela eficácia do feito durante o período em que considerado decadente, fls. 4.387 a 4.401, v-15.

A pessoa fiscalizada teve ciência do recurso especial e exercendo seu direito de defesa posicionou-se pela manutenção da decisão recorrida, fls. 4.407 a 4.413, v-15. Afirmado que a recorrente não teria demonstrado onde residiria a ofensa ao artigo 165, I, do CTN, que tem por objeto a restituição de tributo; ainda, que o IR subsume-se ao lançamento por homologação e a decadência deve ter prazo regulado pelo artigo 150, do CTN.

Julgado na E. Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, conforme Acórdão CSRF nº 01-4.963, fls. 4.417 e 4.432, v-15, em 14 de junho de 2004, o recurso especial teve provimento parcial, para:

1. afastar a decadência declarada e determinar o retorno dos autos a Câmara recorrida para exame do mérito do lançamento em relação ao ano-calendário de 1992 e aos meses de janeiro a maio de 1993, matéria a ser examinada pela Câmara recorrida para fins de garantia da ampla defesa, e,



2. não admitir a transferência de saldos positivos apurados no fluxo de caixa de um ano para outro.

Dado ciência ao fiscalizado dessa decisão, não consta manifestação a respeito no processo.

Apesar de predominante a atividade rural em termos de receita, as declarações de ajuste anual desses exercícios contêm informação sobre a percepção de rendimentos tributáveis de outras fontes. No exercício de 1993, a renda tributável é composta apenas por rendimentos distintos da atividade rural, ainda que tenha declarado receita dessa atividade em montante equivalente a 896.848,56 UFIRs, com prejuízo equivalente a 1.130.825 UFIRs; o mesmo cenário é repetido no exercício seguinte.

Como a decisão da E. CSRF foi no sentido de restabelecer a validade do feito para os referidos períodos, importante que se descreva neste a posição expendida pelo ilustre Conselheiro Relator a respeito do assunto, uma vez que, naquela oportunidade, não fora submetida à análise do colegiado por ter prevalecido a ineficácia do feito por caducidade.

*“Evolução patrimonial: disponibilidades a serem consideradas*

*Ademais dos argumentos de caráter geral antes apontados, detém-se o Recorrente na análise de fatos econômicos pertinentes a meses determinados dos anos calendários sob fiscalização com o objetivo de pleitear a inclusão de disponibilidades, a ser ver, indevidamente excluídas.*

*A evolução patrimonial do Recorrente foi refeita uma vez pelo autuante e alterada pelo julgador de primeiro grau, daí resultando exoneração de tributo em montante suficiente para ensejar recurso de ofício. O acréscimo patrimonial, originariamente verificado em quase todos os meses dos anos calendários fiscalizados, ficou restrito, e em valores sensivelmente reduzidos, a apenas a alguns meses, como se nota ao se cotejarem as peças de fls. 3.232 (vol.11) e 4.226 (vol.15).*

*Essas sucessivas alterações ocorreram em razão do critério imprimido ao trabalho fiscal. Não obstante tenha o Recorrente, na fase do procedimento, se negado a atender às intimações para juntada de documentos, foram estes admitidos pelo Delegado de Julgamento quando juntados à impugnação originária (fls. 3.415, vol.12) e ensejaram a realização de diligência.*

*Daí resultou a lavratura de auto de infração complementar, cominando ao Recorrente a omissão de rendimentos da atividade rural e, em consequência, a redução da base de cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto, uma vez que os rendimentos da atividade rural omitidos deveriam ser considerados como disponibilidades nos respectivos períodos.*

*À vista da segunda impugnação (fls.4.157), nova alteração na evolução patrimonial do Recorrente foi acolhida, desta feita pelo Delegado de Julgamento, notadamente para incluir disponibilidades referentes a receitas de frete.*

*Outras receitas, ligadas a atividade rural, tiveram sua inclusão recusada pelo julgador de primeiro grau, ao fundamento de que não estavam devidamente documentadas, bem como não constavam das declarações de ajuste ou não foram detectadas na diligência por ele ordenada.*



*Contra isso se insurge o Recorrente, insistindo perante esta Câmara no aproveitamento de rendimentos como disponibilidades, inclusive com a juntada de novos documentos, alguns dos quais de idoneidade incontestável.*

*Não obstante, não há como aceitá-los, nesta fase processual, pois a garantia de produção de prova não pode ser elastecida a ponto de se acolherem documentos particulares com prejuízo de sua indivisibilidade, consoante princípio assentado no Código de Processo Civil, verbis:*

*“Art. 373 (omissis)*

*Parágrafo único – O documento particular, admitido expressamente ou tacitamente, é indivisível, sendo defeso à parte, que pretende utilizar-se dele, aceitar os fatos que lhe são favoráveis e recusar os que são contrários ao seu interesse, salvo se provar que estes se não verificaram.”*

*Por essa razão, a quase totalidade dos documentos colacionados com o recurso não pode ser admitida. Ou porque os rendimentos decorrentes da venda de soja deveriam ser considerados não só para fins de evolução patrimonial, mas também serem adicionados à receita da atividade rural omitida, objeto do auto de infração complementar, imutável a esta altura, sob pena de reformatio in peius; ou porque as disponibilidades obtidas em operações de crédito rural, não tributáveis, têm como correlatos os dispêndios decorrentes das respectivas amortizações que, ao longo do tempo, terminariam por reduzir ou mesmo por zerar o proveito obtido.*

*Não fora assim, resultaria distorcida a apuração da evolução patrimonial, criando situação que se afiguraria tanto mais injusta se atentarmos para o fato de que, na fase de procedimento, quando o conteúdo de tais documentos poderia ser aproveitado em sua inteireza, o Recorrente optou pelo silêncio.*

*Faz-se exceção tão-só com relação à importância de R\$64.864,80, liberada conforme operação de crédito rural documentada a fls.4.317, a ser computada como disponibilidade em setembro de 1994, porque seu resgate, em um único pagamento, foi previsto para 10.08.95, data posterior ao período fiscalizado, e porque, não se podendo cogitar de tributá-la, é irrelevante face ao auto complementar.*

*Por igual, não podem ser aproveitados os resgates de operações financeiras sem demonstração da origem do capital aplicado.*

*Tais as razões, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para que, no cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto, sejam considerados, como disponibilidades, os seguintes valores a) Cr\$45.300.463,61 em janeiro de 1993; 3, b) Cr\$ 5.832.530,55 em janeiro de 1994; c) R\$64.864,80 em setembro de 1994.”*

Quanto ao mérito, para esses anos-calendário, a peça recursal conteve os seguintes argumentos:

1. Reiterados integralmente os protestos das peças impugnatórias não acolhidos em primeira instância.



2. Protesto contra o levantamento patrimonial em períodos mensais, forma contrária àquela acolhida nos julgados administrativos, anual, nas situações em que a renda da pessoa fiscalizada é exclusiva da atividade rural. Jurisprudência dada pelo acórdão CSRF n.º 01-02.824, de 6 de dezembro de 1989, entre outros.

3. No entender da defesa, deveria o fisco tributar os recursos declarados a destempo, mesmo que decadente o direito de exigir tributo sobre tais valores.

4. Pedido pela consideração das sobras de recursos de um mês para outro subsequente, e pela sobra de recursos havida na Declaração de Ajuste Anual – DAA do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, no valor de Cr\$ 25.510.228,00, conforme doc. 5, anexado ao recurso, fl. 4.265, v-15. A propósito, conveniente esclarecer que a disponibilidade a que se reporta a defesa não constituiu item da declaração de bens, mas resultado de cálculo com utilização dos dados declarados: Rendimentos Isentos e Não tributáveis + Rendimentos Tributados Exclusivamente na fonte – Variação patrimonial a descoberto apurada na declaração. Esse cálculo foi demonstrado, por meio de transcrição manual, na cópia juntada ao processo.

5. Nos itens 31 e 33 da decisão de 1ª instância, foram rejeitados os recursos aplicados no Banco do Brasil S/A, no ano calendário anterior, 1991, em valor de Cr\$ 19.000.000,00; essa quantia estaria comprovada com os documentos anexados ao processo na impugnação complementar, sob n.ºs 1 e 2, e nos dados do extrato bancário do mês de janeiro de 1992. Tais recursos não teriam constado da declaração do exercício de 1993 porque em janeiro houvera o dito resgate.

6. Nos itens 35, 37 e 38, da dita decisão, não foi aceita a inclusão de recursos da ordem de Cr\$ 47.744.457,94, que teriam sido resgatados pelo recorrente em janeiro de 1992, conforme constatado pela autoridade julgadora, mas não acolhidos pela falta de comprovação da origem de tais recursos. O fisco deveria admitir os recursos embora não declarados no ano anterior, e exigir o tributo sobre tais valores.

7. No item 46 dessa decisão, desconsiderados recursos no valor de Cr\$ 6.535.833,33, que, no entanto, estariam justificados pelo crédito evidenciado no extrato do Banco Bradesco S/A, agência Mineiros / GO, juntado como doc. 6.

8. No item 56 da dita decisão, desconsiderada a inclusão de recursos da ordem de 389.749.440,00 pela falta de comprovação de recebimento de “adiantamento venda de soja” por conta de contrato com a Cargil S/A. Nesta situação, o Contrato De Compra e Venda n.º 5.045, de 13 de junho de 1992, doc. 13, conteve promessa de que o fiscalizado entregaria 960.000 kg de feijão soja em troca de fertilizantes para o plantio da safra 92/93, e a prova do cumprimento do contrato é feita com a entrega das notas fiscais relativas à mercadoria cedida, doc. 7 a 10. Para comprovar sua posição, o recorrente elaborou demonstrativo, no qual a somatória do valor das notas fiscais de entrega de produtos à Cargil S/A é aproximado ao de antecipação: 389.631.865,22.

9. No item 62 da decisão de 1ª instância, não foram acolhidos os argumentos quanto ao aproveitamento das disponibilidades financeiras ao final de cada exercício anterior, bem assim as sobras de recursos identificadas na análise patrimonial efetivada pelo fisco.

10. No item 65 da decisão *a quo*, desconsiderados recursos da ordem de Cr\$ 84.417.888,63, em fevereiro de 1993, e Cr\$ 1.008.733.420,00, em março desse ano; o primeiro



seria comprovada pelas notas fiscais 1.340/42 e 1.520, e extrato bancário, docs. 11 a 15; enquanto o segundo, informado incorretamente na impugnação complementar como igual a essa quantia, quando a correta seria de Cr\$ 1.058.671.100,00, referente notas fiscais n.º 1.344/51, 8.853/56, 9.075, 3.694/700, e 3.738, docs. 16/29 (as três primeiras) e 30/38, (as demais).

Esses os argumentos que integraram a peça recursal. Como são reiterados os argumentos postos em sede de impugnação, necessário que se verifique, também, eventuais argumentos adicionais contidos nesses dois protestos.

As questões que integraram as impugnações, não acolhidas, fls. 3.415 a 3.420, v-12, e que não compõem a peça recursal restringem-se apenas ao pedido pela inclusão de recursos oriundos de adiantamentos de venda de soja à CEVAL conforme contrato, doc. 3, no valor de Cr\$ 102.600.000,00. As demais foram consideradas em primeira instância, ou constam da peça recursal, motivo para inibir a repetição cansativa.

Conveniente informar que cópia do auto de infração originário encontra-se à fl. 3.320, v-12, deste processo e tem data de ciência de 7 de maio de 1998, enquanto o auto de infração complementar, à fl. 3.769, v-13, com data de ciência em 12 de março de 1999. Ainda, que a exigência complementar teve por objeto o tributo incidente sobre rendimentos omitidos da atividade rural relativos aos exercícios de 1993 e 1995, conforme texto às fls. 3.771, v-13.

No ano-calendário de 1992, a exigência inicial fora de renda omitida em valor equivalente a 896.813,01 UFIR, conforme Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, fl. 3.406, v-12, enquanto em 1993, 407.931,90 UFIR, fl. 3.407, v-12. Em primeira instância fora exonerado crédito tributário nesses dois períodos de tal forma que o montante da renda omitida foi reduzido nesses períodos para valor equivalente a 313.617,51 UFIR e 71.700,45 UFIR, respectivamente.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Verifica-se que o retorno a esta Câmara deu-se em função da rejeição à ineficácia do feito para o ano-calendário de 1992 e os meses de janeiro a maio de 1993, situação que obriga à análise dos argumentos postos em sede de recurso para esses períodos, bem assim aqueles que, por força de vinculação pedida pelo recorrente, constam apenas das duas impugnações.

### 1. Ilegalidade caracterizada pela tributação mensal.

A questão da ilegalidade da tributação com base em presunção legal de renda omitida que tem por centro o acréscimo patrimonial mensal a descoberto de pessoa física constitui uma extensão inadequada e ilegal da vedação contida no artigo 49, da lei nº 7.713, de 1988, por prevalência das normas contidas na Lei nº 8.023, de 1990.

Para melhor esclarecer a respeito dessa interpretação inadequada transcrevo parte do texto da Declaração de Voto apresentada para compor o julgamento do recurso 139.511, sessão de 9 de novembro de 2006<sup>(1)</sup>.

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

(.....)

<sup>1</sup> Recurso nº 139511 - câmara: segunda câmara - número do processo: 11030.000411/2002-34 - tipo do recurso: voluntário - matéria: irpf - recorrente: onório luiz gazola - recorrida/interessado: 2ª turma/drj-santa maria/rs - data da sessão: 09/11/2006 01:00:00 - relator: josé raimundo tosta santos - decisão: acórdão 102-4806 - resultado: dpm - dar provimento por maioria - texto da decisão: por maioria de votos, dar provimento ao recurso. vencidos os conselheiros naury fragoso tanaka e antonio josé praga de souza que negam provimento e apresentam declaração de voto. pesquisa no site dos conselhos de contribuintes, [www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br), 12h55, de 30 de janeiro de 2007.

<sup>2</sup> Lei nº 7.713, de 1988 - Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º - Constituem rendimento bruto todo o produto do Capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

<sup>3</sup> Lei nº 8.134, de 1990 - Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.



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

*A presunção constitui figura jurídica que permite determinar a existência de um fato desconhecido com base em outro conhecido, que com o primeiro tem um nexo causal, uma ligação estreita autorizadora de conclusão pela concretização do segundo quando existente o primeiro. Classificam-se em hominis e legais<sup>4</sup>. As primeiras são aquelas construídas pelo aplicador da norma, isto é, com suporte em dados determinados presume-se o fato desconhecido; as outras, decorrem da previsão em lei e podem ser relativas, mistas ou absolutas, porque, pela ordem, permitem qualquer prova ou apenas algumas espécies de provas em contrário ao fato presumido, ou não permitem qualquer questionamento. Importante salientar que a validade das presunções hominis requer prévia identificação e comprovação por meio de conjunto probatório suficiente.*

*Não constitui excesso, mas benefício ao entendimento, os ensinamentos de Maria Rita Ferragut<sup>5</sup> a respeito dessa figura jurídica.*

*“O vocábulo presunção detém mais de uma definição, posto tratar-se de proposição prescritiva<sup>6</sup>, relação e fato. As acepções caminham juntas, já que em toda aparição do termo faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. Optamos por separá-las sem afastar o entendimento de que todo fato jurídico é uma proposição e uma relação; que toda relação é um fato e uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, finalmente, com o objetivo de, com uma maior especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma de suas definições. (...)”*

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

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

*Já como fato, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas*

---

<sup>4</sup> Segundo Maria Rita Ferragut: “Tradicionalmente, as presunções têm sido classificadas segundo dois critérios fundamentais: o da procedência e o da força probante. No primeiro caso, as presunções classificam-se em (i) legais (juris), se elaboradas pelo legislador e impostas como enunciados jurídicos gerais e abstratos, e (ii) hominis (judiciais ou, ainda, comuns), se construídas pelo aplicador da norma, segundo sua própria convicção. Quanto à força probante, dizem-se relativas (*juris tantum*), quando admitem prova contrária, absolutas (*juris et de jure*), quando não admitirem essa comprovação e, finalmente, mistas, quando admitirem somente algumas provas. Assim, as presunções classificariam-se em *hominis* ou legais, aquela sempre relativa e essa última relativa, absoluta ou mista.” FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 63 e 64.

<sup>5</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, págs. 62 e 63.

<sup>6</sup> “Optamos por classificá-la como proposição, mas diante da ambigüidade do termo admitimos ser também possível considerá-la como *enunciado prescritivo*, já que toda proposição é construída a partir de um enunciado, e todo enunciado revela um significado, ainda que deonticamente incompleto (proposição).”



*contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.*

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

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

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

*Considerado o objetivo do procedimento fiscal como a verificação das atitudes desenvolvidas pela pessoa física quanto às determinações do lançamento por homologação<sup>7</sup> a que se submete perante o Imposto de Renda, dois aspectos devem ser postos para fins de permitir a conclusão: (a) como devem ser acolhidos juridicamente os dados declarados pela pessoa física, e (b) o limite de aplicabilidade da norma do artigo 49, da Lei nº 7.713, de 1988.*

*Iniciada a verificação fiscal sobre as atividades desenvolvidas no ano-calendário pela pessoa física em confronto com suas obrigações tributárias por força da dita legislação, as atitudes procedimentais da autoridade fiscal devem conformar-se ao princípio da legalidade e do devido processo legal. Esse comportamento funcional é dessa forma vinculado por força dos artigos 37, e 5º, LV, ambos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88, e, mais especificamente, em nível de lei ordinária, na esfera administrativa, pela norma contida no artigo 2º, da Lei nº 9.784, de 1999. Assim, constitui dever a busca da verdade material quanto aos fatos havidos no período sob investigação e para esse fim é-lhe permitido utilizar de todos os meios legais disponíveis para levantamento da renda auferida e o confronto com aquela informada à Administração Tributária, na forma autorizada pelos artigos 142 e 195, da Lei nº 5.172, de 1966, o Código Tributário Nacional - CTN. Decorrencia deste, a verificação, não apenas da atividade rural, mas também de todas as demais transações subsumidas a tratamento específico pela legislação do Imposto de Renda, como o ganho de capital na alienação de bens, os ganhos em aplicações financeiras no mercado de renda fixa ou variável; as remessas de moeda ao exterior; o produto das atividades de transporte ou de exploração de atividades profissionais, etc.*

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

---

<sup>7</sup> Lançamento por homologação regido pelas normas do artigo 150, do CTN.



*Os dados declarados pela pessoa física prestam-se como informações indiciárias à Administração Tributária e ao executor do procedimento de verificação, uma vez que o processo administrativo fiscal tem como diretriz legal a construção dos fatos mediante provas documentais<sup>8</sup>. Tais dados constituem provas indiciárias porque contêm detalhamento de fatos jurídicos de possível existência, com aspecto temporal fixado pelo ato de exposição na informação prestada ao fisco. Significa que não se pode exigir tributo mediante procedimento de ofício que tenha por fundamento apenas os dados declarados, como por exemplo tendente ao absurdo, a transformação em renda tributável, independente de comprovação, de um valor declarado a título de empréstimo.*

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

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

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

*O artigo 49, da Lei n.º 7.713, de 1988, contém o seguinte texto:*

*“Lei n.º 7.713, de 1988 - Art. 49. O disposto nesta Lei não se aplica aos rendimentos da atividade agrícola e pastoril, que serão tributados na forma da legislação específica.”*

*A norma que se extrai do conjunto desses signos contém uma determinação óbvia, clara, no sentido de que os rendimentos da atividade agrícola e pastoril serão tributados na forma da legislação específica. Significa que as diversas formas de tributação reguladas pela Lei n.º 7.713, citada, não se aplicam aos rendimentos da atividade rural. Detalhando um pouco mais a asserção, quis o legislador externar que os rendimentos da atividade rural não podem ser tributados: (a) na fonte, nem sob a forma de antecipação, nem de maneira definitiva; (b) como ganho de capital, em que a incidência é única; (c) de forma semelhante à incidência nas remessas ao exterior; (d)*

<sup>8</sup> Conforme artigo 15, do Decreto n.º 70.235, de 1972 - Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.



*como ganhos em aplicações financeiras, (e) como rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício; (f) como rendimentos do transporte de cargas ou de passageiros, etc. Todas essas formas encontram-se regidas pela dita lei, inclusive o regime de antecipação pela própria pessoa física nos rendimentos percebidos de terceiros, pessoas físicas.*

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

*A vedação seguida pelo ilustre relator não constitui situação que possa ser caracterizada como uma antinomia<sup>9</sup>, uma vez que o referido texto legal apenas contém exceção para a tributação dos rendimentos da atividade rural. É a simples exclusão da aplicabilidade das diversas modalidades de incidência do tributo contidas na Lei n.º 7.713, citada, aos rendimentos comprovadamente de origem na atividade rural, norma que não gera indecisão ao aplicador na presença dos fatos, pois clara e óbvia quanto ao seu direcionamento. Importante salientar que essa separação é semelhante à tributação do ganho de capital, e de outras tantas espécies diferenciadas.*

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

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

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

*Elaborar um levantamento patrimonial mensal para verificar o resultado das atividades econômicas de um declarante da atividade rural e detectar um acréscimo a descoberto não implica em exigência de tributo mensal de rendimentos dessa atividade, mas significa que o declarante pode ter omitido renda tributável de outra atividade não declarada.*

*Ocorre que a presunção consiste exatamente em identificar o fato oculto por meio de outro conhecido. Detectado acréscimo patrimonial a descoberto em contribuinte que declara renda preponderante ou exclusiva da atividade rural, a renda considerada omitida tem natureza tributável, porque objeto da previsão em lei<sup>10</sup>, e é de espécie desconhecida, justamente porque constitui o fato oculto, identificado por meio de uma presunção legal fundada em provas documentais. Por decorrência, porque é vedado ao fisco presumir, por presunção hominis despida de conjunto probatório suficiente, que a*

<sup>9</sup> "A antinomia é a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular." DINIZ, Maria Helena. Conflito de Normas, 5.ª Ed. Aumentada e atualizada de acordo com o novo Código Civil, São Paulo, Saraiva, 2003, pág. 19.

<sup>10</sup> Artigo 3º, I, da Lei n.º 7.713, de 1988.



*renda omitida decorreu da atividade rural, somente mediante comprovação seria possível a subsunção desta aos mandamentos da Lei n.º 8.023, de 1990.*

*Observe-se que essa verificação não demanda nenhum esforço adicional ao produtor rural, uma vez que, por força de lei e de norma administrativa, este é obrigado a fixar os fatos pela escrituração de livro caixa e manutenção da documentação de receitas e despesas de custeio à disposição do fisco, conforme determinação contida na Lei n.º 9.250 de 1995, artigo 18.*

*“Lei n.º 9.250, de 1995. Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.*

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

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

*§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o registro do Livro Caixa.”*

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

*Conclui-se, portanto, em síntese, que:*

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

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

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

*(d) Os rendimentos omitidos identificados por meio de presunção legal centrada em acréscimos patrimoniais mensais a descoberto somente podem situar-se no âmbito de*



*incidência das normas da Lei n.º 8.023, de 1990, quando efetivamente comprovados com documentos que identifiquem a sua origem e permitam a subsunção.*

*Assim, justo e legal, inclusive para proteção daquele que efetivamente exerce a atividade rural, que se deva sempre investigar, com utilização de todos os meios disponíveis ao fisco, a possibilidade do exercício oculto de outras atividades por aquele que se declara como restrito à primeira."*

Com base nesses fundamentos, rejeita-se o pedido pela ilegalidade na construção do feito que estaria centrada na configuração da evolução patrimonial em bases mensais.

## **2. Aproveitamento dos recursos excedentes para o mês subsequente.**

Outro protesto tem por objeto a consideração de sobras de recursos de um mês para outro, subsequente, e pela sobra de recursos havida na Declaração de Ajuste Anual – DAA do exercício de 1992, ano-calendário de 1991, no valor de Cr\$ 25.510.228,00, conforme doc. 5, anexado ao recurso, fl. 4.265, v-15.

Nos períodos envolvidos neste litígio a sobra de recursos havida no mês de maio do ano-calendário de 1992, foi aproveitada para a construção da evolução patrimonial no mês subsequente, e por conseqüência, interferindo nos demais, mas com interrupção em dezembro, fl. 3.324, v-12. As sobras de recursos ao final de cada ano-calendário constituiu matéria analisada na E. CSRF, à qual mantida a posição do ilustre PFN recorrente.

A parte do protesto relativa à sobra de recursos do ano-calendário de 1991, não tem por referência eventual disponibilidade constante da declaração de bens, mas aquela resultante do confronto efetuado pela pessoa fiscalizada, na fase de impugnação, entre a renda e o acréscimo patrimonial declarados.

Assim, os argumentos do recorrente não podem ser acolhidos para fins de afastar a presença de fatos-base evidenciadores da renda presumida - levantamento patrimonial - uma vez que, no âmbito de cada período verificado, foram considerados eventuais sobras de recursos de um mês para outro subsequente, exceção àqueles de final de ano-calendário, e quanto ao recurso que deveria situar-se na declaração de ajuste anual do período imediatamente anterior ao de início da investigação, não se comprova valor declarado a esse título.

## **3. Recursos aplicados no Banco do Brasil S/A – Cr\$ 19.000.000,00.**

A rejeição aos recursos aplicados no Banco do Brasil S/A, em valor de Cr\$ 19.000.000,00 - itens 31 a 33 da decisão de 1ª instância - seria incorreta porque estariam comprovados com os documentos anexados ao processo na impugnação complementar sob n.ºs 1 e 2, e com o resgate efetuado e evidenciado no extrato bancário no mês de janeiro de 1992. Tais recursos não teriam constado da declaração do exercício de 1993 porque em janeiro deste mesmo ano houve o dito resgate.

Quanto a esse recurso, em primeira instância não foi acolhido em virtude de que não fora apresentada a correspondente documentação durante a fase procedimental, no sentido de que ficasse comprovada a efetividade da aplicação, uma vez que na Declaração de Ajuste



Anual – DAA do exercício de 1993, não constara a dita aplicação, enquanto na anterior teria sido declarada, conforme cópia do anexo da atividade rural juntada à fl. 4.207, v-15.

O documento trazido pela defesa não foi tido como inválido, o que permite concluir que constitui cópia daquele apresentado ao fisco; nele consta, entre outros, o valor aplicado no Banco do Brasil S/A, em montante de Cr\$ 19.000.000,00.

Significa que: (a) a Administração Tributária, a princípio, conhecia sobre a provável existência de uma aplicação financeira nessa instituição financeira em nome da pessoa fiscalizada ao final do ano-calendário de 1991; (b) esse valor no ano-calendário seguinte, caso resgatado, constituiria *origem* para eventuais investimentos patrimoniais – *aplicações de recursos* em termos de construção da evolução patrimonial.

Assim, embora a pessoa fiscalizada não tivesse apresentado esse documento durante a fase procedimental, poderia o fisco obtê-lo junto à instituição financeira, com autorização escrita do fiscalizado, procedimento não realizado nesta situação. Como o fisco deve buscar sempre a construção da *verdade material* ocorrida no passado para fins de diminuir a probabilidade da incidência inadequada do tributo, a falta dessa atitude significaria prejuízos ao fiscalizado. Observe-se que os dados declarados em momento anterior constituíram elementos de prova de valor considerável porque informados à Administração Tributária em momento que poderia a aplicação tornar-se mais onerosa em termos de incidência tributaria, em razão do acréscimo ao patrimônio que traduzia.

Lembrando que a acolhida desse recurso não fere a indivisibilidade da prova, uma vez que se constata que o investimento fora declarado no ano anterior, deve a razão situar-se com a defesa quanto a este aspecto.

#### **4. Resgates de aplicações financeiras em janeiro de 1992 sem comprovação da origem.**

Alega o recorrente que na decisão *a quo*, com fundamento na falta de comprovação da origem dos valores aplicados, itens 35, 37 e 38, não teria sido acolhido o pedido pela inclusão de recursos na ordem de Cr\$ 47.744.457,94, resgatados em janeiro de 1992. Esses valores estariam representados por diversos créditos integrantes dos extratos do Banco do Brasil S/A, fls. 3.422 e 3.423, v-12. No entender da defesa, o fisco deveria admitir tais recursos, embora não declarados no ano anterior, e exigir o tributo sobre tais valores.

A razão encontra-se com a decisão de primeira instância. Não se pode acolher os recursos que não foram previamente declarados porque essa ação significou, mesmo considerando-a isenta de qualquer ânimo, imposição de óbice à ação do fisco no passado, possível distorção quanto à magnitude do patrimônio da pessoa titular e provável falta de tributação dos rendimentos que lhes dariam suporte.

#### **5. Crédito junto ao Banco Bradesco S/A – Cr\$ 6.535.833,33.**

No item 46 da decisão de primeira instância teria sido desconsiderado item relativo a recursos no valor de Cr\$ 6.535.833,33, justificados por crédito no Banco Bradesco S/A, agência Mineiros / GO, conforme extrato juntado como doc. 6, fl. 4.266, v-15.

Verifica-se que em primeira instância esse recurso não fora acolhido por dois motivos centrados na falta de documentos comprobatórios de responsabilidade da adquirente



mesmo sendo intimada para apresentá-los, e, na ausência de provas do efetivo recebimento pelo fiscalizado, fls. 4.210, v-15.

Os Termos de Intimação dirigidos à Ceval S/A, fls. 3.623, 3.625, 3.626 e 3.627, v-13, contiveram solicitação no sentido de que fossem informados os contratos e pagamentos realizados no ano de 1992, texto que pode ter permitido interpretação no sentido de que seu objeto eram os pagamentos relativos aos contratos realizados no ano de 1992 até 1994. As informações prestadas pela Ceval permitem essa conclusão porque somente constam contratos de 1992 a 1994 e pagamentos a eles vinculados.

O recorrente apresentou o documento emitido pela Ceval S/A, em 12 de fevereiro de 1992, relativo ao ajuste de preço, no qual previsto pagamento para 14 desse mês e ano, fl. 3.425, v-12. Esse documento contém menção ao contrato n.º 990.202-3, da safra de 1990, dados que permitem concluir que o contrato a que se refere a fixação de preço foi firmado no ano de 1991 e provavelmente, por esse motivo, não fora incluído na relação informada à autora da diligência.

Sob outra perspectiva, na fase impugnatória e posteriormente em sede de recurso, juntada cópia de extrato bancário de conta de sua titularidade, na qual consta crédito de mesmo valor em 14 de fevereiro de 1992, fl. 4.266, v-15.

Verificado o Auto de Infração complementar constata-se que todos os valores relativos à fixações de preço pela CEVAL S/A não integraram a receita declarada da atividade rural, fls. 4.136 a 4.149, v-15.

Assim, apesar de comprovada a existência de recurso, verifica-se que não foi oferecido à tributação no tempo adequado, motivo para que seja legalmente proibido sua acolhida para fins de justificar acréscimo patrimonial a descoberto. Fundamenta-se essa posição no artigo 622, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1989, transcrito.

*“Art. 622 – A Autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte, nos termos do artigo 677, 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 de patrimônio (Lei n.º 4.069/62, art. 51, § 1º).”*

*Parágrafo único – O acréscimo do patrimônio da pessoa física será classificado como rendimento da Cédula H, 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 ou já tributados exclusivamente na fonte (Lei n.º 4.069/62, art. 52).”*

Observe-se que o texto legal contém determinação no sentido de que não se pode acolher recursos externos à declaração. Essa determinação significa que os recursos, mesmo oriundos de rendas anteriores a períodos em que ainda permitido a exigência do tributo, devem encontrar-se informados ao fisco, sob pena de não poderem compor justificativas para fins de elidir a presunção de que o aumento patrimonial ocorreu com a utilização de rendas tributáveis.



## 6. Recursos relativos a recebimento por “Adiantamento por venda de soja”.

Segundo o recorrente, desconsiderados recursos da ordem de Cr\$ 389.749.440,00 pela falta de comprovação de recebimento de “adiantamento venda de soja” por conta do Contrato De Compra E Venda nº 5.045, de 13 de junho de 1992, doc. 13, com a Cargil S/A. Esse acordo conteve promessa de que o fiscalizado entregaria 960.000 kg de feijão soja em troca de fertilizantes para o plantio da safra 92/93, e a prova do cumprimento estaria localizada na entrega da mercadoria conforme notas fiscais de entrada juntadas ao processo, doc. 7 a 10. Elaborado demonstrativo, no qual a somatória do valor das notas fiscais de entrega de produtos à Cargil S/A é aproximado ao de antecipação: Cr\$ 389.631.865,22.

Durante os períodos investigados, vigia a regulamentação posta pela IN SRF nº 138, de 1990, que no item nº 24 continha a determinação no sentido de que os adiantamentos por conta de venda de produtos da atividade rural somente seriam tributados por ocasião da efetiva entrega. Observe-se que essa orientação permanece até hoje, excluída a condição de correção dos valores, conforme possível de constatar no artigo 61, par. 2º do RIR/99.

*“24. Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de venda de safra não colhida, serão convertidos em quantidade de BTN pelo valor deste no mês do recebimento e computados como receita da atividade rural no mês da entrega do produto agrícola.”*

Por força dessa regulamentação, deveriam os adiantamentos recebidos por conta da entrega desses produtos serem informados nos anexos da Atividade Rural, enquanto as correspondentes receitas serem oferecidas à tributação nos meses em que efetivada a entrega.

Verifica-se que o anexo da atividade rural do exercício de 1993, conteve quantia equivalente a 734.408,78 UFIRs a título de “Receita Recebida Por Conta de Venda Para Entrega Futura”, fl. 14, v-1, enquanto as notas fiscais de entrada, relativas à entrega de produtos às quais se reporta a defesa têm data de 27 de março de 1993, Cr\$ 83.145.735,22, e 5 de janeiro de 1994, CR\$ 306.486,13, fls. 4.268 e 4.269, v-15.

Quanto a esses documentos, o processo permite identificar que a entrega de produtos em março de 1993 não foi incluída como receita na construção da evolução patrimonial uma vez que não consta apresentação do contrato ao fisco e pelo confronto com a receita considerada no mês de março de 1993, de Cr\$ 68.571.130,00, fls. 3.327, v-12, composta por vendas à Cooperagro e Granol e comprovada com os documentos de fls. 1.146 e 1.157, v-4; no entanto, as entregas efetivadas no mês de janeiro de 1994 foram acolhidas porque os documentos vieram ao processo às fls. 2.150 e 2.152, v-8, que somados aos demais desse período resulta valor coincidente com aquele apropriado na evolução patrimonial, fl. 3.238, v-11.

Colocados tais dados, verifica-se que o conjunto probatório apesar de incompleto, favorece o fiscalizado. Ou seja, dos dados colacionados permitido concluir que:

1. o anexo da atividade rural conteve informação sobre a percepção de adiantamentos por conta de safra futura, situação que indica ter a autoridade fiscal conhecimento da presença de tais valores e devia te-los considerado na sua análise, desde que os documentos de referência fossem disponibilizados, ou na ausência deles, realizasse diligências junto aos fornecedores para buscar a verdade material. Embora tal valor não



expressasse a realidade dos fatos, conforme demonstrado na tabela 1, constituiu dado importante para a construção patrimonial.

Tabela 1. Adiantamentos por conta de entrega futura, AC 1992(\*).

Meses	Adi. - Cr\$	V. UFIR	Valores em UFIRs
Janeiro	102.600.000,00	597,0600	171.842,03
Fevereiro	11.200.000,00	749,9100	14.935,13
Março	265.966.666,67	945,6400	281.255,73
Abril	10.838.520,00	1.153,9600	9.392,46
Mai	145.455.158,61	1.382,7900	105.189,62
Agosto	782.600.000,00	2.546,3900	307.337,05
Total ....	.....	.....	889.952,01

\* Com referência nos dados do pedido por Diligência, fl. 3.820 a 3.821, v-14.

Durante a tramitação do processo, mais precisamente na fase impugnatória, vieram dados indicativos de que os adiantamentos por conta de safra futura não foram devidamente considerados, motivo para que houvesse o pedido por diligência.

2. Duas das notas fiscais de entrada indicadas pela defesa foram consideradas como receitas pelo fisco, conforme indicado.

3. As notas fiscais de entrada emitidas pela Cargil S/A continham menção ao referido contrato, motivo para que pudesse haver a identificação dos valores considerados adiantados pelo fisco.

4. A presença do contrato e a indicação de seu número nas notas fiscais de entrada, constituem dados significativos da existência do primeiro, que também é confirmada pela prática desenvolvida entre fornecedores e adquirentes, bem assim, quanto aos riscos em presença de meio econômico inflacionário.

5. A autoridade relatora em primeira instância fundamentou a recusa em acolher os argumentos da defesa quanto a essa questão em um conjunto de motivos dado pela falta de provas do efetivo recebimento da quantia de referência, falta de comprovação da entrega da mercadoria e o fato de a cláusula nº 3 do contrato de adiantamento conter remessa ao quadro 13 do documento e este encontrar-se "em branco", o que demonstraria não ter havido o pagamento. Verifica-se que o recorrente apresentou um dos requisitos indicados: as notas fiscais.

Por essas justificativas, deve ser acolhido o recurso relativo a tal contrato, como sendo percebido no mês de junho de 1992.

#### **7. Disponibilidades financeiras ao final do ano-calendário.**

No item 62 da decisão de 1ª instância, não foram acolhidos os argumentos quanto ao aproveitamento das disponibilidades financeiras ao final dos exercício anterior, as sobras de recursos identificadas na análise patrimonial efetivada pelo fisco.

Quanto a esse argumento, o posicionamento da CSRF é claro quanto à ilegalidade da pretensão.



### **8. Receita da atividade rural não considerada.**

No item 65 da decisão *a quo*, desconsiderados recursos da ordem de Cr\$ 84.417.888,63, em fevereiro de 1993, e Cr\$ 1.008.733.420,00, em março desse ano; o primeiro seria comprovado pelas notas fiscais 1.340/42 e 1.520, e extrato bancário, docs. 11 a 15; enquanto o segundo, informado incorretamente na impugnação complementar como igual a essa quantia, quando a correta seria de Cr\$ 1.058.671.100,00, seria referente às notas fiscais n.º 1.344/51, 8.853/56, 9.075, 3.694/700, e 3.738, docs. 16/29 (as três primeiras) e 30/38, (as demais).

Os documentos sob números 11 a 15 são notas fiscais de entrada da Olvepar da Amazônia S/A que não foram apresentados durante a fase procedimental, nem quando realizada a diligência. Verifica-se que os documentos comprobatórios da receita da atividade rural do ano-calendário de 1993 encontram-se às fls. 1.143 a 1.167, v-4 e nesse conjunto não há a presença de qualquer venda à essa empresa. Os demais documentos, 16 a 29, e 30 a 38, também constituem cópias de notas fiscais de entrada da mesma empresa, não apresentados ao fisco no tempo correto, nem oferecidos à tributação.

Nesta questão, aplica-se a mesma vedação legal à utilização de valores que não constam da declaração de ajuste ou não foram comprovados por ocasião do procedimento fiscal, posta na questão 5, uma vez que apesar de constar receita declarada nesse mês não foi integralmente comprovada durante o procedimento, nem posteriormente, situação que demandou a construção dos fatos pela autoridade fiscal, de acordo com os dados disponíveis.

Por esse motivo não é permitido acolher o motivo do protesto.

### **9. Tributação de receitas omitidas e consideração dos recursos na evolução patrimonial.**

Segundo a defesa, os recursos desconsiderados em virtude de não terem sido declarados tempestivamente deveriam ter tributação em peça apartada, embora já decadente esse direito no momento em que impugnada a exigência, mas considerados para fins de justificar o acréscimo patrimonial a descoberto.

Interpretação da lei de forma equivocada.

Uma forma de acolher os fatos é aquela que permite a reprodução destes, *independente* dos reflexos tributários; outra, é aquela que toma os mesmos fatos jurídicos mas conforma-os aos moldes restritivos impostos pela legislação de regência do tributo. Assim, e.g. pode ter ocorrido a efetiva entrega de determinada quantia a título de empréstimo a uma pessoa, que entre as partes pode ter como prova apenas uma simples declaração de dívida do cessionário para com o cedente, no entanto, para fins fiscais, não se acolhe essa transação jurídica se não se apresentar revestida de outros requisitos, como a prova da efetiva entrega da quantia ajustada, a inserção em Declaração de Ajuste Anual – DAA, etc.

Assim, não basta apenas informar que foram deixados recursos fora da DAA, mas deve-se proceder dessa forma antes ou durante o procedimento investigatório, para que se procedam os ajustes tributários adequados; trazer renda tributável após a formalização da exigência e quando o poder de agir do fisco já se encontra inibido, além de ter acolhida vedada em lei, significa ação em descompasso com a colaboração mútua que deve existir entre o fisco e o contribuinte, no sentido de identificar a verdade material dos fatos ocorridos no passado.



Estes fundamentos aplicam-se também às alegações postas em sede de impugnação ao auto de infração complementar e reiteradas na peça recursal, quanto à inclusão de receitas não oferecidas na declaração nem na fase procedimental.

**10. Adiantamento recebido por conta de venda de soja à CEVAL – Cr\$ 102.600.000,00, em Janeiro de 1992.**

O único argumento posto na primeira impugnação e não acolhido diz respeito ao pedido inclusão de recursos oriundos de adiantamentos de venda de soja à CEVAL conforme contrato, doc. 3, no valor de Cr\$ 102.600.000,00.

Em primeira instância não fora acolhido tal solicitação em razão da falta de provas da efetiva entrega do numerário. Essa posição é confirmada com a informação prestada pela CEVAL, no sentido de que o pagamento ocorrera em 25 de novembro de 1992, fl. 3.624, v-13.

Observe-se que a inclusão dessas receitas somente poderia ter ocorrido no momento em que realizado o procedimento investigatório, desde que devidamente comprovadas tais transações, realidade não traduzida pela situação.

Assim, deve ser dado provimento parcial ao recurso, quanto à parcela remanescente em litígio, para reduzir os acréscimos localizados nos meses de janeiro e junho de 1992, em razão dos recursos aplicados no Banco do Brasil S/A, em valor de Cr\$ 19.000.000,00 e creditados no referido mês, e daqueles em valor de Cr\$ 389.749.440,00, recebidos no mês de junho de 1992.

Como a exigência em primeira instância havia sido alterada, esta deve ser a base presuntiva a servir de referência para considerar as modificações decorrentes dessa posição. De acordo com tais dados, o levantamento patrimonial deve ser alterado conforme planilha abaixo.

Fato Ger AC 1992	Infrações 1ª Inst.	Valor Aco.	Rec. Exc. mês anterior	Diferença	Val. UFIR	Inf. UFIR
Janeiro	14.497.402,30	19.000.000,00	0,00	-4.502.597,70	597,0600	0,00
Fevereiro	33.776.896,07	0,00	4.502.597,70	29.274.298,37	749,9100	39.037,08
Junho	33.659.107,15	389.749.440,00	0,00	-356.090.332,85	1.707,0500	0,00
Julho	459.832.420,68	0,00	356.090.332,85	103.742.087,83	2.104,2800	49.300,52
Outubro	75.605.160,49	0,00	0,00	75.605.160,49	3.867,1600	19.550,56
Novembro	313.617,51	0,00	0,00	313.617,51	4.852,5100	64,63
Total	.....	.....	.....	.....	.....	107.952,79

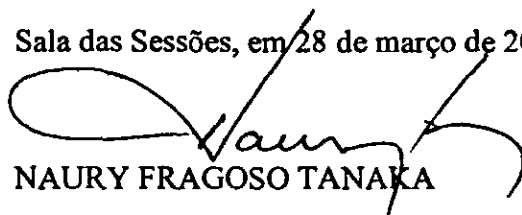
\* **Abreviaturas:** Fato Ger. = Fato Gerador; Infrações 1ª Inst. = Infrações mantidas em 1ª Instância; Valor Aco.= Valor Acolhido; Rec. Exc. mês anterior = Recurso excedente no mês anterior; Val. UFIR = Valor da UFIR no mês; Inf. UFIR = Valor da Infração em UFIR.

Verifica-se que as inclusões de recursos nos meses de janeiro e junho do ano-calendário de 1992 resultaram sobra de recursos nos referidos meses, valores que devem ser apropriados nos meses subseqüentes para fins de redução de eventual acréscimo. Nessa linha, reduzidas as bases presuntivas dos meses de fevereiro, e julho, do mesmo ano, conforme evidenciado na referida tabela demonstrativa. Conclui-se, pois, que a renda omitida anual deve ser reduzida em valor equivalente a 219.225,14 UFIR, restando a tributar nesse ano-calendário

quantia equivalente a 107.952,79 UFIR. No ano-calendário de 1993, devem permanecer os valores mantidos no julgamento anterior desta E. Câmara.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2007

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Naury', is written over the typed name. The signature is fluid and cursive, with a large loop at the beginning and a long horizontal stroke extending to the right.

NAURY FRAGOSO TANAKA

## Voto Vencedor

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Redatora Designada.

Em que pese o respeito e admiração que dedico ao ilustre Conselheiro-Relator, Naury Fragoso Tanaka, permito-me discordar do julgado proferido no Voto ora prolatado, em face da vasta jurisprudência firmada na CSRF.

Do Relatório e Voto proferido pelo Conselheiro-Relator, observa-se que a matéria em litígio alcança exigência baseada em acréscimo patrimonial a descoberto, exercendo o contribuinte atividade rural.

Os fatos geradores constantes na exação fiscal referem-se aos anos-calendário de 1992 a 1994, portanto sob a égide da Lei 7.713, de 1988.

Para conduzir o presente Voto, reporto-me à referida Lei, da qual transcrevo as seguintes disposições:

*“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.*

*§ 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.*

( )

*Art. 49. O disposto nesta Lei não se aplica aos rendimentos da atividade agrícola e pastoril, que serão tributados na forma da legislação específica.” (destacamos)*



A jurisprudência majoritária nesta Segunda Câmara e nas demais Câmaras competentes para julgamento do Imposto de Renda – Pessoa Física e inclusive na C. Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando ainda competente para apreciar as lides vinculadas ao imposto de renda das pessoas físicas e, em momento posterior, também na Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é no sentido de que a disposição contida no § 1º, do art. 2º, da Lei nº 7.713, de 1998, não se aplica a sujeito passivo com rendimento preponderante ou exclusivo da atividade rural, por força da disposição contida no art. 49, também anteriormente transcrito, que excluiu, literalmente, a atividade rural, das disposições contidas na Lei nº 7.713.

A disposição contida no art. 49 da Lei nº 7.713, de 1988, é imperiosa ao afirmar que citada lei **não se aplica aos rendimentos da atividade rural**. Significa concluir que a atividade está fora do campo das disposições contidas na Lei nº 7.713.

E, em momento seguinte, instituiu que tal atividade teria tributação conforme legislação específica, ou seja, a Lei nº 8.023.

Assim é que a jurisprudência firmou-se, conforme ementas que se transcreve a seguir:

*Acórdão CSRF/01-04.944, de 13/04/2004)*

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

*Acórdão CSRF/04-00.262, de 12/06/2006*

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



*Acórdão 102-47065, de 12/09/2005*

*"ATIVIDADE RURAL - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO ANUAL - O cálculo de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, em relação a rendimentos exclusivamente da atividade rural, há de ser feito anualmente, nos termos da legislação de regência (Lei 8.023, de 1.990)."*

*Acórdão 104-19913, de 15/04/2004*

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

Sendo assim, em que pese as fortes evidências de que o contribuinte poderia ter omitido rendimentos da atividade rural, o lançamento deve ser cancelado nessa parte em face do erro na forma de tributação.

Com as presentes considerações e com base em todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, DAR-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 28 de março de 2007

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO