



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

<b>Processo nº</b>	13227-720069/2008-14
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2202-01.432 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	25 de outubro de 2011
<b>Matéria</b>	IRPF
<b>Recorrente</b>	JOSÉ FRANCISCO ALFERES SIQUEIRA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2005

ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PERÍODO DE APURAÇÃO. LIMITAÇÃO EM 20% DA RECEITA BRUTA DA ATIVIDADE RURAL.

Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física, sendo que este resultado limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. Assim sendo, na apuração anual de omissão de rendimentos da atividade rural, deve ser respeitada a limitação de vinte por cento da receita bruta, já que este tipo de apuração se adapta à própria natureza do fato gerador do imposto de renda da atividade rural, que é complexivo e tem seu termo final em 31 de dezembro do ano-base.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei n.º 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS -DEPÓSITO IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00 - LIMITE DE R\$ 80.000,00.

Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de origem no comprovada de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, somente se o seu somatório não ultrapassar o valor de R\$ 80.000,00. No caso, o somatórios do valores ultrapassam o limite de R\$ 80.000,00, motivo pelo qual os depósitos iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 devem ser mantidos.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência a omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, bem como limitar a base de cálculo da exigência relativo a omissão de rendimentos da atividade rural ao percentual de 20% da receita bruta apurada na atividade. Vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo (Relator), Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Antonio Lopo Martinez, que proviam o recurso em menor extensão, tão somente, para excluir da base de cálculo da exigência a omissão de rendimentos relativo aos depósitos bancários. Designado o Conselheiro Nelson Mallmann para redigir o voto vencedor no que diz respeito a limitação da base de cálculo da exigência da atividade rural ao percentual de 20% da receita bruta.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Redator.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Rafael Pandolfo e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Júnior e Helenilson Cunha Pontes

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 546/550) interposto contra acórdão da 2<sup>a</sup> Turma da DRJ de Belém/PA (fls. 534/539), que declarou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação apresentada (fls. 528/534) contra o auto de infração (fl. 496/502), em razão da impossibilidade de mudança do critério utilizado pelo contribuinte para a averiguação da base de cálculo tributável das atividades rurais.

O contribuinte foi notificado, em 28/05/2008, do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 488/495) e do auto de infração (496/502) lavrado sob as seguintes fundamentações:

*“2.1 - Omissão de rendimentos da atividade rural”*

*Após a análise de toda a documentação apresentada pelo contribuinte, chegou-se a conclusão de que o resultado efetivo da atividade rural é o que consta na folha 422 do Livro Caixa. Entretanto, na declaração de imposto de renda pessoa física do contribuinte (fls. 265/273), ano calendário 2005, consta como rendimentos tributáveis o valor de R\$ 0,00 e prejuízos na atividade rural de exercícios anteriores de R\$ 408.162,36. Dessa forma, o valor a ser tributado pode ser resumido pela seguinte tabela:*

<i>APURAÇÃO DO RESULTADO</i>		<i>EXERC. 2005 ANO-CAL. 2006</i>
(+) Receita bruta total	R\$	2.393.183,86
(-) Desp. Custo e investim.	R\$	688.227,29
(=) Result. antes comp. Proj.	R\$	1.504.956,57
(-) Prejuízo exerc, anterior	R\$	408.162,36
(=) Result. após comp. Proj.	R\$	1.096.794,21
(=) Resultado tributável	R\$	1.096.794,21
(-) Valor tributado na DIRPF	R\$	0,00
(=) Valor a tributar	R\$	1.096.724,21

*“2.2 – Omissão de Receitas – Depósitos Bancários de origem não comprovada”*

*O contribuinte devidamente intimado e re-intimado a comprovar através de documentação hábil e idônea a origem dos recursos lançados a crédito em suas contas bancárias não logrou êxito na comprovação dos créditos abaixo. Dessa forma, constataram-se transgressões pertinentes à Legislação do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) referente ao ano-calendário de 2005, em razão de o sujeito • passivo ter infringido as determinações contidas no art.42 da Lei No. 9.430/96, combinado com o artigo 849 do Decreto No. 3.000 (RIR/99), de 29/03/99, e, artigo 1º. da MP Nº 22/2002 convertida na Lei Nº 10.451/2002, citados no Auto de Infração, do qual este Termo de Verificação e Constatação Fiscal é parte integrante.”*

Foi realizado o arrolamento de bens, em cumprimento da Instrução normativa SRF n. 264, de 20 de dezembro de 2002, pois o crédito tributário apurado restou superior a 30% do patrimônio conhecido do contribuinte e, ainda, superior a R\$ 500.00,00.

Tempestivamente, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 511/515), requerendo, em apertada síntese:

a) a aplicação do disposto no art. 71 do RIR/99, o qual dispõe sobre a opção da utilização da base de cálculo presumida de vinte por cento sobre a receita bruta, sob fundamento de que não há norma legal vedando a aplicação de tal dispositivo e de que prevalece o dever de aplicação da lei mais benigna.

b) a anulação do arrolamento de bens e direito n.º 13227-720.070/2008-31, pois, com a utilização da base de cálculo presumida, não restaria aplicável o disposto do art. 7º da INS SRF 264/2002, visto que o crédito não seria superior a R\$ 500.00,00.

A impugnação foi julgada improcedente, mantendo-se, em sua íntegra, o Auto de Infração (fl.539), sob o entendimento de ser incabível a mudança do critério optado pelo contribuinte, referente à averiguação da base de cálculo tributável de atividades rurais, após o início de qualquer procedimento administrativo fiscalizatório (fl.534/539).

Não conformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, sustentando, em breve síntese, que:

a) a omissão de receitas evidenciadas nos autos ocorreu pela ausência de controle na gestão da atividade rural e de entender as disposições previstas na legislação do Imposto de Renda, fato este peculiar e presente em grande parte dos produtores rurais do país, que, desprovidos de informações termina por infringir à legislação do Imposto de Renda mesmo contra a sua vontade, tendo resultado, no caso em tela, no suposto crédito tributário de R\$ 608.771,32;

b) a autoridade fiscal adotou os procedimentos contábeis (receitas - despesas de custeio e investimento - prejuízos de exercícios anteriores) na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física , o que se apresentou mais oneroso ao contribuinte;

c) se observado o art.71 do RIR/99, a composição da base de cálculo no caso deveria seguir a adoção do limite de vinte por cento sobre a receita bruta do ano-calendário de 2005, procedimento mais benéfico ao contribuinte, e que vai ao encontro do interesse substancial do Estado (a justiça), e não o interesse formal ou financeiro;

d) a aplicação do art. 71 é perfeitamente cabível, já que não há nenhuma norma legal que expressamente vede a aplicação do citado dispositivo;

e) outros precedentes, como os Acórdãos nºs 104-21.232 e 13-18768, tratam de tributação de receitas de atividade rural, dos quais o contribuinte não fez parte;

f) a veracidade das receitas e despesas escrituradas no Livro Caixa da atividade foi expressamente comprovada, como bem relatou a autoridade fiscal no item 23 e 2.1 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, fl. nº491, nos quais, respectivamente, atesta estar correta a escrituração das despesas presentes no Livro Caixa, e que o resultado efetivo da atividade rural é o que consta na folha 422 do mesmo livro;

g) pelos fatos narrados, não se vislumbra razões para a Fazenda Pública Federal denegar a aplicação do percentual de vinte por cento na composição da base de cálculo para apuração do Imposto de Renda da Atividade Rural;

h) de acordo com os arts. 66 e 71 do RIR/99 elaborou a Tabela de Apuração do Resultado, a qual demonstra a composição da base de cálculo a partir da aplicação do limite de 20% sobre a Receita Bruta do ano de 2005, desconsiderando totalmente os prejuízos fiscais apurados em anos anteriores, concluindo com a seguinte tabela:

<i>(= Receita bruta total</i>	R\$	2.393.183,86
<i>(%) Opção pelo Arbitramento sobre a receita bruta – 20% .</i>	R\$	478.636,77
<i>(=) Depósitos bancários de origem não comprovada</i>	R\$	37.218,23
<i>(=) Rendimentos Tributáveis</i>	R\$	515.855,00
<i>Aplicação da alíquota de 27,5%</i>	R\$	141.860,12
<i>(-) Parcela a deduzir</i>	R\$	5.584,20
<i>(=) Imposto apurado</i>	R\$	136.275,20

i) requereu seja considerado na composição do cálculo do IRPF o limite de presunção de 20%.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Rafael Pandolfo

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Desenvolveu-se a presente lide, em razão da constatação, no procedimento fiscalizatório, de discrepância entre os valores referidos na Declaração de Imposto de Renda do ora Recorrente e da documentação por ele apresentada. Verificou-a omissão de rendimentos, tanto provenientes de atividade rural, como também em relação a depósitos bancários recebidos na conta do ora Recorrente.

A análise reclama abordagem tópica.

### I. DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

A análise dos referidos documentos restou na majoração da Receita Bruta Total proveniente de atividades rurais e, consequentemente, recrudesceu o valor a ser recolhido.

Verifica-se, primeiramente, que o contribuinte, em sua Declaração de Rendimentos (fls. 16/26), optou pelo sistema da Escrituração de Livro Caixa (fls. 405/474) para averiguar o resultado tributável da exploração de atividade rural, o qual é previsto no art. 60 do Regulamento do Imposto de renda, *in verbis*:

*Art.60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei nº9.250, de 1995, art. 18).*

Entretanto, após a fiscalização ter apurado que os valores discriminados pelo ora Recorrente não abrangiam o real montante da receita bruta e, por conseguinte, ter majorado o valor a ser utilizado como base de cálculo, o ora Recorrente requereu a aplicação de critério distinto (arbitramento) do por ele utilizado. Assim, pleiteou que, ao invés de se averiguar o resultado da atividade rural pelo sistema de escrituração do Livro Caixa, dever-se-ia utilizar a forma disposta no art. 71 do Regulamento do Imposto de Renda, o qual dispõe:

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

Entendo que não há como, a qualquer tempo, ser alterada a opção, feita pelo próprio contribuinte, do regime de apuração e tributação dos rendimentos decorrentes da atividade rural, mormente quando em curso um procedimento fiscal que visa apurar as omissões de rendimento da referida atividade.

Observo que a tributação do resultado da exploração da atividade rural pela forma contábil (receita bruta total menos despesas de custeio e investimentos) está claramente espelhada na declaração de ajuste de imposto de renda apresenta pelo ora Recorrente, sendo este o momento correto a se fazer a opção pela forma de averiguação da base de cálculo.

Pois bem, verifica-se, então, que a fiscalização, ao averiguar que os valores declarados não se mostravam corretos, procedeu ao recálculo dos mesmos, seguindo,

---

estritamente, a opção utilizada pelo contribuinte, qual seja, a confrontação das receitas e despesas, através do Livro Caixa apresentado.

A omissão de receitas realizada pelo contribuinte não se revela compatível com as obrigações exigidas dos administrados pelo

*Com a majoração da receita bruta total e a diminuição das despesas da atividade rural, visto que não comprovadas, o contribuinte propugna, no âmbito de procedimento administrativo já instaurado, a alteração do regime de apuração do resultado da atividade rural pelo mesmo desenvolvida. O acolhimento desse pleito, com o respeito a posições contrárias, premiaria o infrator já em vias de processo administrativo, pleiteando a adoção de um critério diferente que o anteriormente escolhido, o que não é possível — entendimento que encontra precedente em decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme abaixo transcrito:*

**RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL - OPÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXERCIDA NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL TEMPESTIVA - MANUTENÇÃO PELA AUTORIDADE AUTUANTE - CORREÇÃO** - Na estrita redação do art. 63 do Decreto nº 3.000/99, a regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é pelo confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano-calendário. Pode, o contribuinte, optar pela tributação de 20% da receita bruta do ano calendário, perdendo, entretanto, o direito à compensação do total dos prejuízos correspondentes aos anos-calendário anteriores ao da opção. **Por óbvio, a opção é exercida quando da entrega da declaração de ajuste anual, quando do preenchimento do anexo da atividade rural. Não poderá o sujeito passivo, a qualquer tempo, alterar a opção da tributação dos rendimentos da atividade rural, quando em curso um procedimento fiscal que visa apurar as omissões de rendimento da referida atividade. Aberto o procedimento fiscal, é definitiva a opção do contribuinte no tocante à opção da tributação dos rendimentos da atividade rural.**

Preliminar de nulidade rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

*(Acórdão nº 3401-00.118, 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária – Terceira Seção de Julgamento, sessão de 02 de junho de 2009, do relator Giovanni Christian Nunes Campos). Grifei*

Nesta senda, voto pela manutenção do critério utilizado para a averiguação da base de cálculo, pelo órgão autuante, visto ser tal critério o optado pelo contribuinte quando da entrega de sua declaração de rendimentos.

## **II. DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS ADVINDOS DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E DA APLICAÇÃO DO ART. 42, §3º DA LEI 9.430/96**

Da análise dos depósitos bancários que compuseram a base de cálculo utilizada no lançamento de ofício verifica-se que deixou de ser observada a regra inscrita no inciso II, do §3º, do art. 42, da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 4º, da Lei nº 9.841/97, que assim dispõem:

*“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

*I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).”*

*“Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.”*

A desconsideração dos depósitos dentro dos limites legais acima transcritos configura matéria cristalizada no âmbito do Conselho, como revela a Súmula nº 61, abaixo reproduzida:

*Súmula CARF nº 61: Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física.”*

A jurisprudência do CARF trilha o caminho fixado pela Súmula, conforme revela o precedente abaixo:

*No tocante aos limites do § 3º do art. 42 da Lei nº 9.430/96, no caso de fiscalizado pessoa física, devem ser desconsiderados todos os depósitos de valor igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório destes, no ano-calendário, não ultrapasse R\$ 80.000,00, hipótese que deve ser reconhecida até de ofício, como se viu no Acórdão nº 106- 16.177 (Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes), sessão de 1º/03/2007, relator o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, unânime, que acolheu de ofício tal benesse legal, antes da análise dos argumentos expendidos pelo sujeito passivo. Aqui, deve-se registrar que, caso haja depósito de origem não comprovada de valor superior a R\$ 12.000,00 no ano-calendário, todos aqueles de valores inferiores a este limite citado, cujo somatório não excedam R\$ 80.000,00, devem ser excluídos da tributação, remanescendo apenas a omissão de rendimentos dos depósitos que excedam R\$ 12.000,00.*

(CARF – RV – Rel. Giovanni Christian Nunes Campos –  
Acórdão 2102-00.210 – Processo 10540.001174/2006-30) Grifei.

Ainda que a matéria não tenha sido suscitada pelo contribuinte em seu recurso voluntário, a adequação do ato vinculado de lançamento ao enunciado sumular é corolário do poder-dever de revisão dos atos administrativos, reforçado pelo inciso I do art. 2º da Lei 9784/99 e pelo art. 72, §4º, do Regimento Interno do CARF.

Sendo assim, torna-se necessária a exclusão, da base de cálculo do IRPF utilizada no auto de infração, dos depósitos bancários inferiores ao valor de R\$ 12.000,00, até o limite de R\$ 80.000,00 no ano-calendário. *A exclusão desses valores, conforme valores cálculos de fls. 492 a 494 do auto de infração, acarretará a desconstituição do crédito tributário erigido com fundamento na omissão de receitas por depósito bancário desprovido de origem.*

Diante do exposto, voto para que seja dado PARCIAL PROVIMENTO ao recurso interposto para que seja excluído o crédito tributário relativo à omissão de rendimentos por depósito bancário não comprovado.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo

## Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Designado

Com a devida vénia do nobre relator da matéria, Conselheiro Rafael Pandolfo, permito-me divergir de seu voto no que diz respeito a forma de apuração da base de cálculo tributável nos casos em que a autoridade lançadora apura omissão de receita da atividade rural.

Entende o nobre relator, que ao se apurar uma omissão de rendimentos da atividade rural há que se respeitar a opção feita pela contribuinte em sua declaração. Ou seja, entende que se o contribuinte houver optado por apurar o resultado da atividade rural como a diferença entre receitas e despesas, a omissão deve ser integralmente somada a este resultado. Apenas se a opção for pelo arbitramento (20% da receita da atividade rural) é que o sobre montante omitido será aplicada a alíquota de 20% para fins de apuração da matéria tributável.

Enfim, entende, não pode agora, quando se apura uma omissão de rendimentos da atividade rural da ordem de 100% do valor declarado, alterar a opção feita anteriormente para aplicar 20% sobre a receita bruta, por lhe ser mais conveniente.

Com a devida vénia, discordo da posição do nobre conselheiro, conforme as considerações a seguir elaboradas.

Resta claro, nos autos, que a primeira irregularidade apurada pela autoridade fiscal lançadora foi a de omissão de rendimentos da atividade rural. Verifica-se que o lançamento tomou como omissão de rendimentos a diferença entre a receita bruta apurada e a soma das despesas de custeio e investimento declaradas, apurando uma omissão de rendimentos no valor de R\$ 1.096.794,21.

Ora, o nosso ordenamento jurídico prevê para o produtor rural que não possuir escrituração regular, a tributação via arbitramento de sua receita bruta, declarada ou não, identificada ou não, ao limite máximo de 20%.

Não há dúvidas de que muitos entendem, que somente é passível de tributação pelo regime especial (atividade rural) os valores omitidos que, comprovadamente, através da apresentação de documentação hábil e idônea, decorressem da atividade rural. Entretanto, não é o caso do presente lançamento, onde a autoridade lançadora, simplesmente, glosou despesas de custeio e investimento e apurou uma omissão de receita da atividade rural no valor de R\$ 1.096.794,21.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Não se pode esquecer, que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão se vê que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à

hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

Entendeu a autoridade fiscal, que ao se apurar uma omissão de receitas da atividade rural há que se respeitar a opção feita pela contribuinte em sua declaração. Ou seja, entende que se o contribuinte houver optado por apurar o resultado da atividade rural como a diferença entre receitas e despesas, a omissão deve ser integralmente somada a este resultado. Apenas se a opção for pelo arbitramento (20% da receita da atividade rural) é que o sobre montante omitido será aplicada a alíquota de 20% para fins de apuração da matéria tributável.

Com a devida vénia, discordo frontalmente da posição da autoridade lançadora, conforme as considerações a seguir elaboradas.

Com visto, indiscutivelmente, a matéria sob análise é exclusivamente de direito, já que não há discussão relativo ao fato gerador do imposto e sim sobre qual é a base de cálculo que deve ser utilizada nos casos de apuração de omissão de receita da atividade rural. A limitação da base de cálculo aos 20% estabelecidos pela lei (receita bruta total = receita declarada + receita apurada de ofício) ou os 100% utilizados pela autoridade fiscal lançadora.

É necessário esclarecer, que o processo administrativo fiscal busca, entre outros, a verdade dos fatos. Assim sendo, é dever das autoridades tributárias utilizar de todas as circunstâncias de que tenham conhecimento na busca dessa verdade. O interesse substancial do Estado é o interesse de justiça, e não o interesse formal ou financeiro. Tendo por fim a justiça, no procedimento há que se desenrolar uma atividade de colaboração na descoberta da verdade.

Diz, entre outras, a Lei nº 8.023, de 1990:

*Art. 1º - Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao imposto de renda de conformidade com o disposto nesta Lei.*

(...).

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

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

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

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

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

*§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.*

*§ 2º Os investimentos são considerados despesa no mês do efetivo pagamento.*

*Art. 5º - À opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando*

*positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.*

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

*Art. 22 - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 23 - Revogam-se os Decretos-lei n.º 902, de 30 de setembro de 1969, 1.074, de 20 de janeiro de 1970, os arts. 1º, 4º e 5º do Decreto-lei n.º 1.382, de 26 de dezembro de 1974, e demais disposições em contrário.”*

Diz, também, a Instrução Normativa SRF n.º 125, de 26 de novembro de 1992, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural, o seguinte:

*Art. 14 - A escrituração rudimentar, prevista na forma de apuração escritural, consiste em assentamentos das receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores que integram o resultado da atividade rural no livro caixa, feita pelo próprio contribuinte, não contendo intervalo em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspadura ou emendas.*

*§ 1º - É permitida a escrituração do livro caixa pelo sistema de processamento eletrônico, em formulários contínuos, com suas subdivisões numeradas, em ordem seqüencial ou tipograficamente.*

*§ 2º - O livro caixa independe de registro.*

*Art. 15. A escrituração regular, prevista na forma de apuração contábil, consiste em lançamentos contábeis em partidas dobradas, feitos em livros próprios de contabilidade, por contabilista habilitado ou, quando inexistir contabilista habilitado na localidade, pelo próprio contribuinte.*

*§ 1º É facultada a escrituração contábil regular feita por processamento eletrônico.*

*§ 2º A escrituração deve ser efetuada abrangendo todas as unidades rurais exploradas pelo contribuinte, de modo a permitir a apuração dos valores da receita bruta e das despesas de custeio e de investimentos que integram o resultado da atividade rural.*

*§ 3º Nos casos de exploração de uma unidade rural por mais de uma pessoa física (art. 19), a escrituração deve ser efetuada, em destaque, na contabilidade de cada contribuinte, abrangendo a sua participação no resultado da atividade rural.*

*§ 4º Os livros utilizados na escrituração devem ser numerados seqüencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de “Termos”, que identifiquem o contribuinte e a finalidade de cada livro.*

*§ 5º Os livros ou fichas de escrituração e os documentos que servirem de base à declaração deverão ser conservados pelo contribuinte à disposição da autoridade fiscal, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.*

*§ 6º A falta de escrituração, prevista nas formas de apuração escritural e contábil, implicará o arbitramento, à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-calendário.*

---

*Art. 16 – Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondentes a todas as unidades rurais exploradas pela pessoa física.”*

Se faz necessário esclarecer, que a partir da Lei n.º 8.383 de 1991, os valores em BTN, acima citados, são transformados em UFIR. A IN SRF n.º 125/92, que dispõe sobre a tributação do resultado da atividade rural no exercício em tela, em seu artigo 13, também estipula os mesmos valores em UFIR para cada tipo de escrituração, e no artigo 18 dispõe que para se efetuar a compensação do prejuízo, a pessoa física deve manter escrituração, mesmo estando sujeita à forma de apuração simplificada.

A controvérsia surge sempre nos casos em que os contribuintes descumprem a obrigação "ex lege" de apurar os rendimentos segundo uma das formas estabelecidas na Lei n.º 8.023, de 1990. Vale dizer: quando o contribuinte lhe dá causa por descumprir a lei.

Nesta linha de raciocínio, entendo que para se fruir das deduções e reduções consiste na respectiva comprovação e essa comprovação não é somente documental, mas também escritural, nas hipóteses das formas dos incisos II e III do art. 3º da Lei n.º 8.023, de 1990, de tal maneira que os documentos sem a escrituração, ou o inverso, não atendem às exigências legais. Assim, se a inexistência de tal comprovação decorre de descumprimento de obrigação legal somente imputável ao contribuinte que, de modo algum, pode ser erigido em fator excludente de tributação prevista em lei; então a consequência lógica só poderia ser de se tributar a receita bruta declarada ou apurada.

Entretanto, não é disso que trata o recurso voluntário, restou claro na discussão que se trata de omissão de rendimentos provenientes da atividade rural e que o suplicante não apresentou nenhuma documentação hábil e idônea que pudesse elidir a acusação imputada. Ou seja, a discussão versa sobre a possibilidade da utilização do parâmetro de limitação dos vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Só posso discordar com a autoridade fiscal no sentido de que a apuração da base de cálculo para incidência do imposto na atividade rural pode superar o patamar de 20% da receita bruta apurada, sendo irrelevante o fato de ser apurada pelo contribuinte ou pela autoridade fiscal de ofício.

Ora, nunca é demais ressaltar, que quando se tratar de rendimentos cuja origem é exclusiva da atividade rural, apuração de omissão de rendimentos deve ser de forma anual, como atividade rural. Esta forma de apuração constitui, no ponto de vista deste relator, a metodologia mais apropriada a fim de ser apurada a omissão de rendimentos real, com devido amparo legal na legislação em vigor. É, sem sobra de dúvidas, aquela mais próxima da realidade dos fatos porquanto se apura, quando for o caso, a evasão do tributo na própria atividade exercida pelo contribuinte. Trata-se, pois, de procedimento admitido pela legislação tributária.

Outrossim, a verificação da ocorrência do fato gerador pressupõe a observância da legislação de regência do tributo. Dessa forma, a vinculação é uma das características essenciais do lançamento tributário, que só é eficaz se realizado nos estritos termos que a lei o admite, presidido pelo princípio da legalidade e pela situação de fato preexistente.

Na esteira destas considerações a exigência de crédito tributário, mediante lançamento regularmente constituído por servidor competente da administração tributária, deve estar subordinada ao princípio da legalidade. A obediência a esse princípio é expresso nos arts. 37, caput e 150, I, da Constituição Federal.

Não tenho dúvidas de que na estrita redação do art. 63 do Decreto nº 3.000, de 1999, a regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é pelo confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano-calendário. Contudo, o contribuinte pode optar pela tributação de 20% da receita bruta do ano calendário. Porém, discordo, que esta opção seja de caráter irrevogável, por falta de amparo legal.

Assim, nos casos de lançamento de ofício de receita da atividade rural se faz necessário que a autoridade fiscal lançadora observe a limitação dos 20% da receita bruta da atividade rural, imposta pela própria legislação de regência (Lei nº 8.023, de 1990).

Se assim não fosse, qual seria a forma adotada para a apuração da base de cálculo da pessoa física omissa na entrega da Declaração de Ajuste Anual? Com certeza a autoridade fiscal lançadora iria se utilizar da limitação dos 20%. Poderíamos ainda indagar qual seria o procedimento da autoridade fiscal lançadora nas situações em que o contribuinte é obrigado a ter escrituração contábil da apuração das receitas e despesas. Pela legislação a autoridade fiscal teria que arbitrar em 20% da receita bruta total da atividade rural como sendo a base de cálculo do imposto a ser cobrado. São infinitas as situações que nos levam a utilizar a limitação imposto pela legislação de regência.

Não é por outra razão que a jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não discrepa desse entendimento, como se constata dos Acórdãos proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme as ementas abaixo transcritas:

#### **Acórdão nº CSRF/04-00.468, Sessão de 13/12/2006**

*ATIVIDADE RURAL - DEDICAÇÃO EXCLUSIVA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - PRESUNÇÃO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - TRIBUTAÇÃO - Identificada a omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, via presunção legal, o contribuinte que se dedica exclusivamente à atividade rural fica submetido ao regime de tributação definido na Lei nº. 8.023, de 1990, que limita a base de cálculo da incidência em 20% (vinte por cento) da omissão apurada.*

*Recurso especial parcialmente provido*

#### **Acórdão nº CSRF/04-00.801, Sessão de 03/03/2008**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPFExercício: 1998, 1999, 2000DEPÓSITOS BANCÁRIOS - RECURSOS PROVENIENTES DA ATIVIDADE RURAL OMITIDA - FORMA DE TRIBUTAÇÃO.Demonstrado, pelos meios de provas existentes nos autos, que a movimentação financeira do sujeito passivo decorre do exercício de atividade rural cuja tributação foi omitida, ainda que parcialmente, a exigência do crédito tributário, por força do disposto no artigo 42, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve se dar em conformidade com o artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990.Recurso especial negado.”*

#### **Acórdão nº CSRF/ 9202-00.762 – 2ª Turma – Sessão de 13/04/2010**

*IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRODUTOR RURAL. EXCLUSIVA ATIVIDADE RURAL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL/ESPECÍFICO.*

*Os contribuintes que, comprovadamente, exercem exclusivamente atividades rurais, estão submetidos à regime de tributação especial/específico, contemplado pela Lei nº*

---

*8.023/1990, impondo a compatibilização desta norma com o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, a propósito da apuração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, limitando-se, assim, a base de cálculo a 20% (vinte por cento) da omissão apurada, nos precisos termos do artigo 5º da lei específica retromencionada.*

*Recurso especial negado.*

Finalmente é de se ressaltar, que considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física, sendo que este resultado limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. Assim sendo, na apuração anual da base de cálculo da omissão de rendimentos da atividade rural, deve ser respeitada a limitação de vinte por cento da receita bruta total (declarada + a apurada de ofício), já que este tipo de apuração se adapta à própria natureza do fato gerador do imposto de renda da atividade rural, que é complexivo e tem seu termo final em 31 de dezembro do ano-base.

Assim sendo, o meu entendimento é que a base de cálculo da omissão de rendimentos da atividade rural deve ser limitado a 20% da receita bruta apurada/declarada. Ou seja, ano-calendário de 2005 – receita bruta total da atividade rural = R\$ 2.393.183,86 = 20% = R\$ 478.636,77. Como a autoridade fiscal apurou um resultado tributável de R\$ 1.096.794,21. Este resultado tributável deve ficar limitado a R\$ 478.636,77 (20% da receita bruta total apurado na atividade rural).

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, neste item, para que a base de cálculo da exigência seja limitado a 20% da receita bruta total da atividade rural, acompanhando o relator nas demais questões.

(Assinado digitalmente)  
Nelson Mallmann