



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15956.720127/2017-83
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.674 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 17 de março de 2020
Recorrente JOSE CARLOS COSTA MARQUES BUMLAI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2013, 2014, 2015

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável. No caso da opção pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano calendário.

O critério do arbitramento somente deve ser adotado pela autoridade fiscal quando o contribuinte, regularmente intimado no curso da fiscalização, não apresente a escrituração, inviabilizando a apuração das receitas e despesas da atividade rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz,

Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Paula Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

Na origem, cuida-se de Auto de Infração para cobrança de IR e multa, resultantes das seguintes ocorrências:

Glosas de Despesas de Custeio/Investimento da Atividade Rural;

Compensação Indevida de Prejuízos da Atividade Rural;

Omissão de Receitas da Atividade Rural; e

Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada.

O Relatório da Ação Fiscal encontra-se às fls. 1745/1875.

Impugnado o lançamento às fls. 1885/1931, a DRJ em Belo Horizonte/MG julgou procedente em parte o lançamento. (fls. 2448/2476).

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, após ter negado provimento ao Recurso de Ofício, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário por meio do acórdão 2401-005.892 - fls. 2582/2611.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 2613/2629, o qual teve seguimento negado por meio do despacho de fls. 2633/2649.

De sua vez, o Sujeito Passivo também apresentou Recurso Especial às fls. 2661/2678, pugnando, ao final, que a apuração do resultado da atividade rural fosse feita por meio do arbitramento no limite de 20% da receita bruta.

Em 7/10/19 - às fls. 2751/2777 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria "**obrigatoriedade de arbitrar o resultado da atividade rural dada a inexistência de livro-caixa**".

A União apresentou Contrarrazões tempestivas às fls. 2780 (ciência em 22/11/2019 - processo movimentado em 23/10/2019 - e contrarrazões apresentadas em 31/10/2019), propugnando pelo improvimento do recurso, mantendo-se a decisão recorrida no quesito objeto da insurgência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 3/7/19, conforme fls 2730 e recurso apresentado em 18/7/19, consoante se infere de fls. 2659 c/c fls. 2661/2678.). Preenchido os demais requisitos, dele passo a conhecer.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido no que tange à matéria "obrigatoriedade de arbitrar o resultado da atividade rural dada a inexistência de livro-caixa".

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação desta CSRF.

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE. LIMITE DO RESULTADO COM BASE NA RECEITA BRUTA.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável. No caso da opção pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano calendário.

O arbitramento da base de cálculo do resultado tributável à razão de 20% da receita bruta do ano calendário deve constituir medida excepcional no procedimento de ofício. As deficiências de escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando o agente fiscal constata que o valor probatório do conjunto de documentos que tem à sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas no recurso voluntário. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa, reduzindo a para 75%. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso voluntário. Vencido, em primeira votação, o conselheiro Matheus Soares Leite que dava provimento parcial em maior extensão para recalcular o resultado proveniente da atividade rural em 20% da receita bruta.

No caso em tela, parte das infrações apuradas se referiu à glosa de prejuízos de anos anteriores utilizados nas apurações de 2012, 2013 e 2014, eis que na ação fiscal formalizada no processo 15956.720215/2016-02, relativa ao ano calendário 2011, referido saldo de prejuízo teria sido integralmente lá consumido.

Ou seja, o contribuinte vinha apurando o resultado **efetivo** de sua atividade rural, vale dizer, deduzindo as despesas de custeio e investimento das receitas da atividade e, ao final, levando à tributação o que eventualmente restasse após as compensações de prejuízos de anos anteriores. Veja-se:

ANO CALENDÁRIO						
	2012		2013		2014	
	RECEITAS	DESPESAS	RECEITAS	DESPESAS	RECEITAS	DESPESAS
JAN	1.119.075,64	871.075,07	1.258.829,55	1.617.018,93	613.436,32	778.449,98
FEV	1.331.979,04	1.439.262,90	6.919.564,22	1.843.549,83	442.284,57	1.135.137,67
MAR	2.790.478,94	1.289.033,32	1.097.301,66	1.637.451,43	62.700,00	613.284,78
ABR	790.387,14	1.050.853,77	1.180.932,95	1.664.999,97	482.887,97	601.733,03
MAIO	1.451.253,83	1.442.525,10	1.275.654,56	1.591.892,51	902.307,87	1.009.262,57
JUN	586.225,82	1.086.225,30	1.571.615,12	1.762.239,82	699.730,66	2.393.714,70
JUL	2.919.887,45	1.365.807,53	794.959,03	1.713.208,26	907.913,67	645.689,22
AGO	4.126.962,83	1.418.620,51	3.048.108,87	1.765.348,82	599.794,69	650.286,45
SET	2.019.462,17	1.352.804,16	2.599.025,07	1.640.238,75	1.508.641,51	678.963,25
OUT	2.866.220,79	1.985.526,56	955.576,88	1.656.458,71	2.408.578,08	1.173.958,63
NOV	1.600.178,07	1.439.944,47	806.395,36	1.922.054,04	649.843,08	678.963,21
DEZ	955.445,92	3.939.153,97	2.206.923,23	2.330.710,82	2.294.082,68	1.142.581,09
TOTAL=>	22.557.557,64	18.680.832,66	23.714.886,50	21.145.171,89	11.572.201,10	11.502.024,58

A apuração do valor tributável na DIRPF deu-se da seguinte forma:

	2012	2013	2013
Apuração Resultado	3.876.724,98	2.569.714,61	70.176,52
Limite de 20%	4.511.511,53	4.742.977,30	2.314.440,22
OPÇÃO =>	3.876.724,98	2.569.714,61	70.176,52
(-) PREJ ANTERIORES	3.432.124,98	2.569.714,61	70.177,52
TRIBUTÁVEL NA DIRPF	444.600,00	0,00	0,00

Na sequência, além da glosa promovida, o Fisco identificou omissão de receitas dessa atividade a partir de depósitos em conta do sujeito passivo e, via circularização, de informações de terceiros adquirentes de sua produção.

Com isso, observando a opção do próprio contribuinte, o autuante levou à apuração do IR, os valores de receita apurados que suplantaram aqueles declarados na DIRPF, na forma abaixo:

ANO CALENDÁRIO									
	2012			2013			2014		
	DIRPF	FISCO	OMISSÃO	DIRPF	FISCO	OMISSÃO	DIRPF	FISCO	OMISSÃO
JAN	1.119.075,64	1.747.279,43	628.203,79	1.258.829,55	12.763.243,25	11.504.413,70	613.436,32	637.956,17	24.519,85
FEV	1.331.979,04	2.746.835,60	1.414.856,56	6.919.564,22	6.937.388,22	17.824,00	442.284,57	860.575,15	418.290,58
MAR	2.790.478,94	2.842.570,57	52.091,63	1.097.301,66	1.116.501,66	19.200,00	62.700,00	475.527,63	412.827,63
ABR	790.387,14	1.272.287,18	481.900,04	1.180.932,95	1.482.043,86	301.110,91	482.887,97	7.707.888,97	#####
MAIO	1.451.253,83	1.849.092,28	397.838,45	1.275.654,56	1.282.754,10	7.099,54	902.307,87	1.321.507,87	419.200,00
JUN	586.225,82	662.245,91	76.020,09	1.571.615,12	2.994.439,44	1.422.824,32	699.730,66	950.530,63	250.799,97
JUL	2.919.887,45	3.214.391,01	294.503,56	794.959,03	1.744.509,66	949.550,63	907.913,67	912.541,00	4.627,33
AGO	4.126.962,83	5.098.386,56	971.423,73	3.048.108,87	3.196.362,06	148.253,19	599.794,69	944.997,97	345.203,28
SET	2.019.462,17	2.395.162,17	375.700,00	2.599.025,07	3.205.825,07	606.800,00	1.508.641,51	1.564.441,51	55.800,00
OUT	2.866.220,79	2.965.274,32	99.053,53	955.576,88	1.184.647,82	229.070,94	2.408.578,08	2.521.277,13	112.699,05
NOV	1.600.178,07	1.603.308,59	3.130,52	806.395,36	1.194.233,66	387.838,30	649.843,08	1.513.441,43	863.598,35
DEZ	955.445,92	2.845.815,46	1.890.369,54	2.206.923,23	2.258.068,67	51.145,44	2.294.082,68	2.443.007,61	148.924,93

Nesse contexto, o Sujeito Passivo pretende ver tributado apenas 20% da omissão apurada pela Fiscalização, ao pretenso amparo do § único do artigo 5º da Lei 8.023/90 e do § 2º do artigo 18 da Lei 9250/95. Vejamos os dispositivos:

Lei 8.023/90.

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

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

Lei 9.250/95

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.

[...]

§ 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.

De início, como bem registrou a decisão recorrida, não há nos autos notícias da falta de escrituração do livro-caixa, mas sim de alegação de cometimento de inúmeros equívocos no apontamento das operações de ingressos e saídas de recursos, que culminou na revisão do resultado da atividade rural.

Tampouco se tem notícias de que o contribuinte, regularmente intimado, não apresentou a escrituração, inviabilizando a apuração das receitas e despesas da atividade rural.

Outro ponto a ser observado é que a sistemática de apuração do resultado da atividade rural se dá, **como regra e isso é inegável**, mediante o simples e frio confronto entre as receitas e as correspondentes despesas de custeio e de investimento a ela relativas.

Ainda nesse sistema, o legislador autorizou, como incentivo à atividade econômica, a dedução de prejuízo por ventura experimentados em períodos anteriores.

Todavia, exigiu do contribuinte o dever de comprovar, quando intimado, 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 envolvida.

A razão de ser da exigência acima é conferir ao órgão de Fiscalização um mínimo de controle acerca da veracidade, **em especial** das despesas declaradas, na medida em que a depender da prática adotada pelo Sujeito Passivo, valores devidos podem estar sendo deixados à margem da tributação.

Por outro lado, a própria lei permitiu que o contribuinte, **à sua opção**, adotasse uma sistemática que, a depender do caso, lhe fosse mais benéfica economicamente falando. É dizer, foi facultado a ele levar à tributação apenas 20% do valor da receita do período, sendo que, assim optando, não poderia deduzir eventuais prejuízos dos anos anteriores.

Nesse cenário, o arbitramento permitido pelos dispositivos acima funciona mais com uma prerrogativa do Fisco do que como uma efetiva garantia do contribuinte, notadamente nos casos em que as despesas declaradas suplantam os 80% das correspondentes receitas e o Sujeito Passivo não é capaz de fazer prova delas (das despesas).

Ainda no contexto acima, em que pese o contribuinte não ter sido capaz de comprovar as despesas declaradas, a solução legislativa dada foi o arbitramento do seu resultado, tal como ele poderia ter feito desde o início caso tivesse assim decidido por fazer.

Ou seja, caso o autuante desconsiderasse **toda** a despesa declarada pela falta de sua comprovação, pela falta de apresentação do Livro Caixa, seria garantido ao contribuinte a tributação limitada aos 20% de suas receitas declaradas.

Note-se, com isso, que se trata de comando voltado preponderantemente à auditoria dos valores declarados pelo Sujeito Passivo em sua DIRPF, em especial quando se estar a checar a veracidade das despesas declaradas à luz do competente Livro Caixa.

Definitivamente não foi o caso dos autos.

Como já dito, o contribuinte optou pela apuração efetiva de seu resultado, chegando a um valor significativamente menor do que se tivesse optado pelo limite de 20% e pretende, agora, seja tributado apenas 20% das omissões identificadas pelo Fisco.

Nesse rumo, a expectativa do recorrente é que sua atividade rural fosse apurada, no mesmo período e sem previsão legal para tanto, por meio de duas sistemáticas distintas, a saber, pelo resultado efetivo em sua DIRPF e pelo limite de 20% na ação fiscal.

Veja-se o resultado, como pretendido pelo recorrente:

	DIRPF					FISCALIZAÇÃO		
	RECEITAS	DESPESAS	RESULTADO	COMPENSADO	TRIBUTÁVEL	OMISSÃO	LIMITE 20%	TOT TRIBUT
2012	22.557.557,64	18.680.832,66	3.876.724,98	3.432.124,98	444.600,00	6.685.091,44	1.337.018,29	1.781.618,29
2013	23.714.886,50	21.145.171,89	2.569.714,61	2.569.714,61	0,00	15.645.130,97	3.129.026,19	3.129.026,19
2014	11.572.201,10	11.502.024,58	70.176,52	70.177,52	-1,00	10.281.491,97	2.056.298,39	2.056.297,39

Na sequência, se todo o resultado fosse apurado observado o limite de 20%:

	DIRPF					FISCALIZAÇÃO		
	RECEITAS	DESPESAS	RESULTADO	COMPENSADO	TRIBUTÁVEL	OMISSÃO	LIMITE 20%	TOT TRIBUT
2012	22.557.557,64	18.680.832,66			4.511.511,53	6.685.091,44	1.337.018,29	5.848.529,82
2013	23.714.886,50	21.145.171,89			4.742.977,30	15.645.130,97	3.129.026,19	7.872.003,49
2014	11.572.201,10	11.502.024,58			2.314.440,22	10.281.491,97	2.056.298,39	4.370.738,61

Tem-se, com isso, que a tese recursal, ainda que porventura alicerçada em paradigmas deste conselho, não merece prosperar, pois se assim o fosse significaria dizer que nos casos como o dos autos, em que se apura omissão de receitas, a eventual e deliberada não apresentação do Livro Caixa poderia de certa forma trazer proveito ao contribuinte na apuração do tributo devido, diferentemente da forma por ele mesmo escolhida originalmente em sua DIRPF, o que, **penso eu**, não se coaduna com os princípios mais basilares do Direito.

Nesse mesmo sentido, o acórdão 9202-008.475, julgado na sessão de 17 de dezembro de 2019, cujo voto vencedor ficou a cargo do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

Forte no exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

/