



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

Processo nº 16004.000561/2008-74
Recurso nº 173.690 Voluntário
Acórdão nº 2202-01.416 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ETIVALDO VADÃO GOMES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2004

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 complexo e tem seu termo final em 31 de dezembro do ano-base.

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA

Demonstrada a habitualidade e profissionalidade na compra e venda de bens que não se enquadram na atividade rural, bem como o fim especulativo de lucro, inerente à própria atividade empresarial do autuado, correta a equiparação da pessoa física fiscalizada à empresa individual.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

JUROS - TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4).

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para limitar a base de cálculo da exigência da atividade rural ao percentual de 20% da receita bruta apurada, bem como desqualificar a multa de lançamento de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Antonio Lopo Martinez (Relator), Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga e Rafael Pandolfo, que proviam o recurso em menor extensão, tão somente, para desqualificar a multa de lançamento de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%. 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 apurada.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Redator designado

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

Composição do colegiado: Participaram do presente 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

Em desfavor do contribuinte, ETIVALDO VADÃO GOMES, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 903/906, acompanhado dos demonstrativos de fls. 01, 900/902, do Termo N° 21 — Constatação de Irregularidade Fiscal de fls. 896/899 e do Termo de Encerramento de fls. 907, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2003 e 2004, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 1.331.726,48 (um milhão, trezentos e trinta e um mil, setecentos e vinte e seis reais e quarenta e oito centavos), sendo R\$ 544.460,93 referentes ao imposto, R\$ 536.080,67, à multa proporcional, e R\$ 251.184,88, aos juros de mora (calculados até 30/06/2008).

Conforme a descrição dos fatos, a autuação foi resultado das seguintes infrações:

001 Atividade Rural, Omissão de Rendimentos da Atividade Rural, anos calendários de 2003 e 2004

2003

- Omissão de Receita da Atividade Rural	R\$ 36.995,40 (multa 150%)
- Diferença de Apuração	R\$ 386.609,99 (multa 75%)
= Total da Omissão de Rendimentos	R\$ 423.603,39

2004

- Omissão de Receita da Atividade Rural	R\$ 582.325,80 (multa 150%)
- Diferença de Apuração	R\$ 967.586,99 (multa 75%)
= Total da Omissão de Rendimentos	R\$1.549.912,79

002 Acréscimo Patrimonial a Descoberto, ano calendário de 2003.

31/12/2003	R\$6.339,76 (multa 75%)
------------	-------------------------

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo N° 21 — Constatação de Irregularidade Fiscal (fls. 896/899).

Cientificado da autuação em 11/07/2008 (fls. 909), o contribuinte, por meio de seu representante legal, protocolizou, em 12/08/2008, a impugnação de fls. 910/948, alegando, em resumo, o que segue:

- A fiscalização supostamente constatou que parte das receitas auferidas pelo impugnante na Fazenda Vitória e por ele consideradas como decorrentes de atividade rural, configuraria intermediação de animais, não podendo ser tributada com os

privilégios da legislação que trata da exploração das atividades rurais;

- Por essa razão, a pessoa física do contribuinte foi equiparada à pessoa jurídica, que foi cadastrada no CNPJ sob o nº 09.087.408/0001-17, tendo sido consideradas como irregulares as operações efetuadas pela pessoa física;

- Conforme o inciso II, do art. 150 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR199), para que a pessoa física seja equiparada à jurídica é necessário que, em nome individual explore, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante a venda a terceiro de bens ou serviços;

- A pessoa física ora impugnante não realizou as operações que supostamente configurariam infração, já que foi o Frigorífico, do qual é sócio, que praticou a atividade comercial e obteve resultado sobre as operações, tendo sido devidamente tributado nessa atividade;

- Por questão de qualidade do gado, este permanecia na Fazenda para . aplicação de vacinas e atendimento à exigência da vigilância sanitária, para depois seguir para o Frigorífico, que efetuava a comercialização do referido gado. Essa era a razão pela qual inicialmente as notas fiscais eram emitidas dos produtores para o contribuinte, emitindo-se depois a nota fiscal para o frigorífico em sua saída;

- Além disso, não houve lucro por parte da pessoa física, o que impossibilitara a aplicação do mencionado inciso II do art. 150 do Regulamento. Do Imposto de Renda;

- Os pagamentos aos produtores foram realizados pelo próprio frigorífico, mediante Nota de Produtor Rural emitida em favor da pessoa física do interessado, que as endossava aos produtores rurais, que recebiam o valor real das operações que constavam nas notas fiscais de entrada do frigorífico;

- A atividade praticada:pela pessoa física, que supostamente caracterizaria natureza comercial, não constituiu em lucro e a venda do gado ao frigorífico não foi feita de sua parte, mas pelo próprio produtor rural;

- A manutenção da presente autuação caracterizará duplicidade de exigência tributária, visto que o frigorífico já recolheu toda a tributação estadual e federal decorrente dessas comercializações;

- De acordo com a própria planilha de detalhamento das compras e vendas de gado de 2003 e 2044, constante do auto de infração, verifica-se que os valores das notas fiscais de entrada são superiores aos relativos à venda, não se podendo cogitar em lucro, o que afastaria totalmente a exigência de imposto de renda destas bases, tornando este auto de infração nulo de pleno direito;

- Quando da Fiscalização, o impugnante apresentou o demonstrativo das receitas onde estão registrados os

recebimentos das receitas com a venda do gado, o demonstrativo dos registros de todos os pagamentos de compra de gado, ou seja, as notas fiscais emitidas pelos produtores rurais que venderam o gado com os demais custos e os comprovantes de receitas/despesas e custos.

- Assim, ainda que se entendesse correta a equiparação de pessoa física à jurídica, não poderia o Agente Fiscal ter se utilizado do lucro arbitrado, posto que todos os documentos apresentados eram suficientes para a apuração da base de cálculo dos tributos ora exigidos;

- Foram apresentadas todas as provas para demonstrar que a origem dos rendimentos é da empresa Frigoestrela, da qual é sócio, comprovando que sua atividade é rural. Entretanto, o Agente Fiscal pautou-se exclusivamente nas receitas constantes das notas fiscais em nome da empresa Frigoestrela, sob o fundamento de que o regime tributário a ser aplicado ao caso é o arbitramento do lucro com base nas receitas conhecidas;

- A alegação de que não é possível conhecer o lucro real do contribuinte, apurado de acordo com as leis comerciais e fiscais, não possui respaldo;

- Traz à colação jurisprudência administrativa que afasta o arbitramento quando os comprovantes de receitas e despesas possibilitam conhecer o resultado da atividade;

- Da apreciação do relatório constante no auto de infração, nota-se que o fundamento utilizado para qualificar a penalidade foi a própria omissão de rendimentos da atividade rural. A omissão de receitas já é infração tipificada e sujeita o contribuinte ao lançamento de ofício com aplicação da multa de 75%;

- Assim, mesmo restando caracterizada a suposta conduta infracional de omitir receitas, não restou caracterizada pelo agente fiscal a circunstância qualificadora a dar causa a aplicação da multa qualificada de 150%, cujo ônus é somente do fisco;

- O levantamento fiscal deve colher provas objetivas suficientes para embasar a multa qualificada, demonstrando exatamente a intenção de fraude pelo contribuinte, tal como previsto expressamente na lei, não podendo simplesmente atuar no campo subjetivo e de forma deficiente na comprovação e demonstração;

- A corroborar o exposto há a Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes, sendo entendimento do E. Conselho de Contribuintes de que o conceito de evidente intuito de fraude não se presume e escapa à simples omissão de rendimentos quando ausente conduta material suficiente para sua caracterização;

- O próprio Código Tributário Nacional prevê, no art. 112, inciso IV, que a lei tributária que define infrações interpreta-se modo mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou à sua gradação;
- A infração e a penalidade têm necessariamente uma correlação, devendo haver um equilíbrio entre a falta cometida e a sanção a ser imposta, traduzindo-se como proporcionalidade entre a falta e a penalidade. A exigência da multa sem proporcionalidade representa um verdadeiro excesso de exação porque pune exageradamente o contribuinte que age com evidente boa fé;
- De tudo quanto o exposto, restou clara a impossibilidade de aplicação da multa qualificada de 150%, razão pela qual, caso se decida pela manutenção do lançamento, a multa deve ser reduzida ao seu percentual normal de 75%;
- O artigo 84 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20/06/1996, determina o cômputo de juros SELIC nos débitos fiscais em atraso, em flagrante desrespeito ao artigo 146, da Constituição Federal e ao artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias — ADCT;
- A utilização da taxa SELIC afronta o princípio da legalidade (art. 150, I, da CF), já que não teve seus contornos definidos por lei, sendo o Banco Central quem estipula o seu valor, que é calculado como juros remuneratórios de capital;
- Desse modo, verifica-se, que, no tocante à aplicação da taxa de juros SELIC, não há dúvidas sobre a incompatibilidade do instituo com os princípios constitucionais tributários.

A DRJ-SPOII ao apreciar as razões do contribuinte julgou o lançamento procedente em parte nos termos da ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL (PARTE). ACRÉSCIMO PATRIMONIAL DESCOBERTO. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. ,

Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo impugnante, consolidando-se administrativamente o respectivo crédito tributário apurado.

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA.

Demonstrada a habitualidade e profissionalidade na Compra e venda de bens que não se enquadram na atividade rural, bem como o fim especulativo de lucro, inerente à própria atividade empresarial do autuado, correta a equiparação da pessoa física fiscalizada à empresa individual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL (PARTE).

Mantida a omissão de rendimentos decorrente da exclusão de despesas da apuração da atividade rural em razão da equiparação da pessoa física à pessoa jurídica.

MULTA QUALIFICADA.

A aplicação da multa qualificada só é cabível caso reste caracterizado o intento doloso do contribuinte de se eximir do imposto devido.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Os débitos decorrentes de tributos não pagos nos prazos previstos pela legislação específica são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento.

Lançamento Procedente em Parte

A autoridade recorrida entendeu que não estava bem fundamentado na autuação a qualificação da multa, neste sentido afastou do lançamento o percentual de 150%.

Insatisfeito a contribuinte interpõe recurso voluntário reiterando as mesmas razões da impugnação. Reiterando em síntese: i) da indevida equiparação à pessoa jurídica, ii) da ausência de lucro, iii) da impossibilidade de autuação com base no arbitramento do lucro. Iv) da inaplicabilidade da multa no patamar fixado e v) Da impossibilidade da aplicação da taxa selic.

É o relatório.

Voto Vencido

O recurso está dotado dos pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

De acordo com o termo de verificação fiscal de fls.896 a 899, foi apurado que o contribuinte deixou de oferecer à tributação receita da atividade rural auferida nos meses de fevereiro, maio e julho de 2003, bem como nos meses de janeiro, fevereiro e julho de 2004, totalizando anualmente os respectivos montantes de R\$36.995,40 e R\$ 582.325,80. Tal verificação se deu a partir de diligência levada a efeito junto à empresa Frigoestrela Ltda, do qual o impugnante é sócio, mediante o confronto da escrituração do Livro Razão e da receita declarada.

No procedimento a pessoa física fiscalizada foi equiparada à empresa individual relativamente a 90% das operações de comercialização de gado bovino da Fazenda Vitória, as receitas e despesas correspondentes a essas operações foram excluídas do resultado da atividade rural do contribuinte pessoa física. Esse fato, ocasionou a alteração do resultado tributável da atividade rural dos anos-calendário de 2003 e 2004 e a conseqüente omissão de rendimentos, nos respectivos valores de R\$ 386.609,99 e R\$ 967.586,99.

Da Equiparação a Pessoa Jurídica

Tendo em vista que a equiparação à pessoa jurídica trouxe como conseqüência a exclusão de receitas e despesas da atividade rural do contribuinte, ocasionando parte da diferença de apuração da atividade rural, mister se faz analisar a matéria.

Sobre esse ponto assim se pronunciou a autoridade recorrida:

Inicialmente, cabe ressaltar que o simples fato de alguém ser proprietário de imóvel rural não lhe confere a condição de produtor ou de explorador de atividade rural, mesmo porque o tratamento tributário favorecido de que gozam estas pessoas indica que tais atividades devem ser plenamente comprovadas, não atingindo aquelas de natureza meramente comercial.

O art. 150, § 1º, "b", do RIR/99, é claro ao considerar como empresas individuais, para fins de equiparação às pessoas jurídicas, "as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços".

De acordo com os Termos nº 12 — Constatação Fiscal e Intimação e 21 — Constatação de Irregularidade Fiscal (fls. 304/305 e 896/899), foi constatado, mediante diligência, que o interessado realizava operações de compra e venda de animais que não permaneciam sob sua custódia pelo prazo mínimo necessário de 52 dias, para gado confinado, e 138 dias, para os demais casos, configurando mera intermediação de animais, atividade esta que não se enquadra entre aquelas definidas como atividade rural, nos termos do parágrafo único do art. 58 do RIR/99 e art. 4º, inciso II, da IN SRF nº 83, de 11/10/2001.

Veja-se, desta maneira, que o termo "intermediação" prescrito na lei implica em um significado muito além daquele simplesmente gramatical, vindo justamente alcançar aquelas atividades em que, sob o manto protetor da propriedade rural, há a conotação de comércio de mercadorias ou de bens.

No presente caso, apurou-se que a intermediação ocorria da seguinte forma: o autuado comprava gado de um produtor rural no Estado de Goiás, emitia nota fiscal de venda deste gado para o Frigorífico Estrela, do qual era sócio. Esta empresa, por seu turno, emitia uma Nota Promissória Rural em nome do autuado, que, mediante endosso, transferia o crédito para o primeiro produtor rural, que havia promovido a venda.

Em razão do exposto, a pessoa física fiscalizada foi equiparada à empresa individual, relativamente a 90% das operações de comercialização de gado bovino da Fazenda Vitória, nos termos do art. 150, § 1º, "b", do RIR/99, sujeitando-se à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica para atribuição do valor omitido, por meio do auto de infração integrante do processo nº 16004.000338/2004-27 (cópias às fls. 861/888). Como consequência, as receitas e despesas correspondentes a essas operações foram excluídas do resultado da atividade rural do contribuinte pessoa física nos anos de 2003 e 2004, ocasionando uma omissão de receita da atividade rural no importe de R\$ 386.609,99 e R\$ 967.586,99, respectivamente.

Vale ressaltar que a referida equiparação é uma ficção do direito tributário, criada com o fito de submeter a empresa individual ao regime de tributação estabelecido para aquela na legislação do imposto de renda, conforme entendimento expresso no item 4 do PN nº 39/77.

Em sede de impugnação, o contribuinte se limita a alegar que não realizou nem realiza comércio e que o gado passava pela Fazenda de sua propriedade apenas para uma pré avaliação sanitária, seguindo posteriormente para o Frigorífico Estrela, que era o efetivo responsável pela comercialização do referido gado. No entanto, tais alegações revelam-se vazias e meramente protelatórias, na medida em que não se fizeram acompanhar das necessárias provas.

Desse modo, presentes a habitualidade e profissionalidade na compra e venda de bens que não se enquadravam na atividade rural, bem como o fim especulativo de lucro, inerente à própria atividade empresarial do autuado, correta a equiparação da pessoa física fiscalizada à empresa individual, devendo ser mantida incólume a omissão de receita da atividade rural dela decorrente.

Não há o que reparar no arrazoado da autoridade recorrida, desse modo mantém-se o lançamento.

Da omissão de rendimentos da atividade rural e o acréscimo patrimonial a descoberto.

No que tange ao acréscimo patrimonial a descoberto e à omissão de receita da atividade rural apurada nos meses de fevereiro, maio e julho de 2003, e nos meses de janeiro, fevereiro e julho de 2004, que totalizaram, nos anos de 2003 e 2004, o recorrente não contestou expressamente nenhuma das duas infrações. Uma vez que não se identificou qualquer falha no procedimento é de se manter o mesmo.

Da Inconstitucionalidade das Normas – Multa Confiscatória

Primeiramente deve-se observar que por força da decisão de primeira instância a multa de 150% foi afastada, restando apenas a aplicação da multa de 75%.

No referente a suposta inconstitucionalidade das Normas aplicadas, que determinariam a aplicação de multas e juros de natureza confiscatória, acompanho a posição sumulada pelo CARF de que não compete à autoridade administrativa de qualquer instância o exame da legalidade/constitucionalidade da legislação tributária, tarefa exclusiva do poder judiciário.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

Cabe esclarecer o contribuinte que a falta de recolhimento do tributo ou declaração inexata, apurada em lançamento de ofício, enseja o lançamento da multa de 75%, prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não podendo a autoridade lançadora deixar de aplicá-la ou reduzir seu percentual ao seu livre arbítrio.

Nestes termos, como a multa de ofício está prevista em disposições literais de lei e como as instâncias julgadoras não podem negar validade a estas disposições, não se pode aqui acatar a alegação da contribuinte. É de se manter, assim, a penalidade de 75%.

Portanto em se tratando de lançamento de ofício, é legítima a cobrança da multa correspondente, por falta de pagamento do imposto, sendo inaplicável o conceito de confisco que é dirigido a tributos.

Da Inaplicabilidade da Selic como Taxa de Juros

Por fim, quanto à improcedência da aplicação da taxa Selic, como juros de mora, aplicável o conteúdo da Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Assim, é de se negar provimento também nessa parte.

Ante ao exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/11/2011 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 28/11/2011

1 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 24/11/2011 por ANTONIO LOPO MARTINEZ

Impresso em 13/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Antonio Lopo Martinez, 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 de ofício uma omissão de rendimentos da atividade alterar a opção feita anteriormente para aplicar 20% sobre a receita bruta, por lhe ser mais conveniente.

Com a devida vênia, 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 de ofício e a soma das despesas de custeio e investimento apuradas de ofício, apurando uma omissão de rendimentos no valor de R\$ 423.605,39 e R\$ 1.549.912,79, correspondentes aos anos-calendário de 2003 e 2004, respectivamente.

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, recompôs as receitas e as despesas da atividade rural, não levando em conta a limitação dos 20%, sob o entendimento é que se deve obedecer o critério de opção realizado pelo contribuinte no momento da entrega de suas Declarações de Ajuste Anual, mesmo que este critério seja prejudicial ao contribuinte.

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 vênia, 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, bem como nos casos de recomposição de receitas e despesas. A limitação da base de cálculo aos 20% estabelecidos pela lei (receita bruta total = receita declarada + receita apurada de ofício) ou os valores utilizados pela autoridade fiscal lançadora na recomposição de receitas e despesas, sob a alegação de que a opção é irrevogável, e superam o limite de 20% estabelecidos na legislação de regência.

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."

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 apurada no ano-base (receitas declaradas + as apuradas de ofício).

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 - IRPF. Exercício: 1998, 1999, 2000. DEPÓSITOS 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 complexo 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, de acordo com os levantamentos efetuados pela autoridade fiscal (fls. 953/954) ano-calendário de 2003 – receita bruta total da atividade rural = R\$ 1.705.216,04 = 20% = R\$ 341.043,20; ano-calendário de 2004 – receita bruta total da atividade rural = R\$ 2.468.233,91 = 20% = R\$ 493.646,78. Como a autoridade fiscal apurou um resultado tributável de R\$ 423.605,39 e R\$ 1.549.912,79. Estes resultados tributáveis devem ficar limitado, nos anos-calendário de 2003 e 2004, a R\$ 341.043,20 e R\$ 493.646,78, respectivamente (equivalente a 20% da receita bruta total apurada na atividade rural = declarada + a apurada de ofício).

Processo nº 16004.000561/2008-74
Acórdão n.º **2202-01.416**

S2-C2T2
Fl. 9

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 das exigências sejam limitado a 20% da receita bruta total da atividade rural, acompanhando o relator nas demais questões.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann