



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

Processo nº : 16707.008725/99-04  
Recurso nº : 132.143  
Matéria : IRPF - EXS.: 1995 a 1998  
Recorrente : LEONARDO JÁCOME PATRIOTA  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em RECIFE - PE  
Sessão de : 27 DE FEVEREIRO DE 2003  
Acórdão nº : 102-45.951

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Classifica-se como omissão de rendimentos, a variação patrimonial positiva apurada no patrimônio do contribuinte, sem justificativa em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. UTILIZAÇÃO DE CRITÉRIO DE RATEIO NA APURAÇÃO DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - A determinação de acréscimo patrimonial a descoberto com a utilização da sistemática de distribuição, por rateio, pela qual o valor constante da declaração de ajuste anual como desconto padrão, é rateada linearmente pelos doze meses do ano, constitui-se em presunção de desconto, distorcendo o valor da renda líquida apurada, a ser classificada como acréscimo patrimonial mensal a descoberto. GLOSA DE RENDIMENTO DA ATIVIDADE RURAL - O incentivo à atividade rural só é passível de fruição, quando o contribuinte lograr o êxito em comprovar as receitas e despesas dessa atividade, com documentação hábil.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LEONARDO JÁCOME PATRIOTA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar da tributação o ano-calendário de 1997, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, JOSÉ OLESKOVICZ, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951  
Recurso nº. : 132.143  
Recorrente : LEONARDO JÁCOME PATRIOTA

**RELATÓRIO**

Em 17 de agosto de 1999, o contribuinte foi cientificado da Notificação de Lançamento referente aos exercícios de 1995 a 1998, anos-calendário de 1994 a 1997, tendo em vista que foram apuradas as seguintes infrações:

**1. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

**A. Glosa na receita da atividade rural:**

De acordo com o art. 66 § 5º e art. 76 § 2º do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, e o art. 61 § 5º e art. 71 § 1º do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99, art. 3º da Lei 8.023/90 e art. 18 § 1º da Lei 9.250/95, as receitas e as despesas da atividade rural devem ser comprovadas por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como a nota fiscal de produtor, nota fiscal de entrada, notas promissórias rurais vinculadas às notas fiscais de produtos e demais documentos rurais reconhecidos pelas fiscalizações estaduais, mesmo que a opção de tributação seja pela forma de arbitramento. O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual deve ser mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

Tendo em vista que o contribuinte não comprovou a produção, circulação e percepção de rendimentos classificáveis como de atividades rurais é inadmissível a utilização desses valores para a cobertura do acréscimo patrimonial demonstrado nesta Notificação.



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

Como houve, na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física referente ao exercício 1995, ano-calendário de 1994 (fls. 70) pagamento de IRPF sobre R\$ 30.908,45 declarados como rendimento tributável de atividade rural, aproveitamos esse valor no cálculo do imposto apurado na variação patrimonial a descoberto.

Portanto, nos cálculos do imposto consideramos como base de cálculo declarada o valor de R\$ 69.646,42 = 100.554,87 – 30.908,45; e como imposto pago o total do imposto devido (EIRRF mais quotas IRPF).

Observa-se que houve a entrega de duas Declarações de Imposto de Renda do exercício 1995 RETIFICADORAS (fls. 70 e 78) com alteração no valor do rendimento de atividade rural.

**B. Apuração da Variação Patrimonial a Descoberto:**

De acordo com o que determina o Art. 2º da Lei nº 7.713/88, procedemos aos cálculos da Evolução Patrimonial “mensal” do contribuinte, ao qual foi apurada através dos “Demonstrativos de Evolução Patrimonial” às fls. 25 a 36 e que são parte integrante desta Notificação. A Variação Patrimonial a Descoberto é verificada quando a APLICAÇÃO DE RECURSOS (gastos e valor pago pela aquisição de bens) efetuados em determinado mês é maior que a ORIGEM DE RECURSOS (renda líquida total e o valor recebido pela venda de bens) neste mesmo mês, mais as sobras de recursos do mês anterior, até dezembro.

Descreve detalhadamente como foi apurada a ORIGEM DE RECURSOS e a APLICAÇÕES DE RECURSOS consignados nos mapas das fls. 25 a 36.

Com base nos documentos recebidos após as intimações FM 1998/371/03 e 371/04, apuramos os “Demonstrativos de Evolução Patrimonial” às fls. 25 a 36 onde verificamos a variação patrimonial a descoberto nos meses abaixo relacionados. De acordo com o que dispõe o Art.58 XIII do RIR/94, Art. 55 XIII do

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04

Acórdão nº. : 102-45.951

RIR/99 e Art. 22 § único letra c da IN SRF 02/93, esse acréscimo patrimonial não justificado é tributável e está sujeito ao recolhimento mensal de imposto (carnê-leão). Nos demonstrativos de apuração do IRPF a soma dos valores mensais de variação patrimonial está descrita como "infrações".

Em vista do exposto, e de acordo com os Arts. 884 a 887, 889 e 894 do RIR/94 e Arts. 836 a 839, 841 e 845 do RIR/99 efetuamos o lançamento do imposto sobre os seguintes valores de rendimentos omitidos:

<u>Ano- calendário</u>	<u>Fato gerador</u>	<u>Valor tributável</u>	<u>Multa</u>
1994	01/94	569.388,14	75%
1994	02/94	1.180.663,69	75%
1994	03/94	1.549.542,18	75%
1994	04/94	3.557.354,56	75%
1994	05/94	11.475.454,04	75%
1994	06/94	11.924.249,10	75%
1994	08/94	3.572,17	75%
1994	09/94	18.026,69	75%
1994	10/94	7.991,73	75%
1994	11/94	16.661,24	75%
1994	12/94	782,46	75%
1995	03/95	2.334,45	75%
1995	04/95	7.914,61	75%
1995	06/95	92.499,90	75%
199.	04/96	38.794,88	75%
1996	10/96	8.722,18	75%
1997	01/97	1.050,22	75%
1997	02/97	41.050,22	5%
1997	03/97	6.550,62	5%
1997	04/97	8.745,40	5%
1997	05/97	7.823,42	5%
1997	06/97	7.957,97	5%

Enquadramento Legal:

Artigos 1º a 3º e parágrafos e parágrafos, e 8º., da Lei 7.713/88;

9



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

Artigos 1º a 4º, da Lei 8.134/90; e artigos 4º, 5º e 6º da Lei 8.383/91 c/c artigo 6º e parágrafos, da Lei 8.021/90; artigos 7º e 8º da Lei 8.981/95; Artigos 3º e 11 da Lei 9.250/95.

**2. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE**

Constatando-se variação patrimonial a descoberto que é tributada mensalmente sob a forma de carnê-leão, cobra-se o imposto de renda devido à medida que a omissão de rendimentos for apurada.

Como esses valores de imposto não foram declarados na declaração de ajuste anual, nem pagos no prazo legal, é devida a cobrança da multa isolada referente ao ano de 1997.

A base de cálculo da multa é o imposto apurado sobre a omissão verificada Demonstrativos de Evolução Patrimonial às fls.25 a 36, nos respectivos meses, de acordo com a tabela de imposto de renda na fonte mensal.

FATO GERADOR	BASE DE CÁLCULO
28/02/97	9.947,55
31/03/97	1.322,65
30/04/97	1.871,35
31/05/97	1.640,85
30/06/97	1.674,49

Enquadramento Legal:

Artigo 43 e artigo 44, parágrafo 1º, inciso III da Lei 9.430/96; e artigo 1º inciso II, letra "a" da Instrução Normativa SRF nº 46/97.

**IMPUGNAÇÃO**

95



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

Em 16 de setembro de 1999 o Contribuinte apresenta a sua inconformidade com o auto de infração, baseado nos argumentos a seguir sumariados:

- o rateio dos valores de rendimentos e deduções foi feito ao arrepio da lei, conforme linha argumentativa exposta às folhas 299/305, na qual o contribuinte cita legislação, doutrina e jurisprudência, para concluir pela nulidade do lançamento;
- é descabida a glosa dos rendimentos da atividade rural, uma vez que o impugnante é proprietário de um imóvel rural, produtivo, com mais de 80% de utilização, possuindo, além das culturas normais, animais de grande e pequeno porte, conforme declaração do ITR;
- a produção dessa fazenda é comercializável, conforme provam a própria declaração do ITR, o anexo da atividade rural e os recibos em anexo, referentes a venda de garrotes e de culturas para ração animal;
- a aceitação das receitas da atividade rural, auferidas e oferecidas à tributação pelo impugnante, implica na revisão dos demonstrativos da análise patrimonial;
- tais argumentos são apoiados pelo Acórdão nº 106-09.397, do Primeiro Conselho de Contribuintes (ementa reproduzida à folha 305);
- a Fiscalização não levou em consideração as sobras de recursos por ela mesmas apuradas, o que distorce a condição da base corrente mensal adotada pela autoridade autuante, conduzindo a uma irreabilidade e tornando incorreto os cálculos;

95



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

Processo nº : 16707.008725/99-04

Acórdão nº : 102-45.951

- é inaceitável que o Fisco apure um recurso e o desconheça completamente no exercício seguinte, apenas pelo fato de não ter o contribuinte informado tal valor em sua declaração de ajuste anual, devendo ser acrescentado que os valores considerados pelo Fisco na autuação (variações patrimoniais mensais) também não constam da declaração, o que configura a adoção de dois pesos e duas medidas;
- com relação à venda do apartamento no Edifício Amadeus Mozart, deve ser observado que, embora a escritura pública tenha sido lavrada em julho de 1995, o compromisso de compra e venda ocorreu em junho daquele mesmo ano, mês em que foi pago o sinal no valor de R\$ 55.000,00, requerendo o impugnante a realização de diligência junto ao adquirente, tendo em vista que não conseguiu localizar o recibo em tempo hábil para apresentação junto com a impugnação;
- o art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 é expresso quanto à obrigatoriedade da lavratura de autos de infração distintos para o lançamento de impostos, contribuições ou penalidades;
- o impugnante foi penalizado duplamente com multas sobre a variação patrimonial a descoberto, sendo a primeira, sobre os valores calculados pela tabela progressiva, e a segunda, pelo lançamento da multa isolada, cabendo observar ainda que a disposição do inciso III do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 aplica-se apenas quando contribuinte incluir os rendimentos sujeitos ao "Carnê-Leão" em sua declaração, sem, entretanto, ter efetuado o recolhimento do imposto na data devida, cabendo, então, a cobrança de multa, ao contrário do que ocorrer na atual situação em



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

que a cobrança do imposto já vem onerada por uma multa de ofício, por sinal confiscatória.

**REQUER:**

a) que seja julgado improcedente o Auto de Infração de IRPF face as nulidades processuais e o cerceamento do direito de defesa devidamente demonstradas;

b) que, não sendo acatada as nulidades argüidas, seja no mérito julgado improcedente o Auto de Infração ora impugnado, protestando pela apresentação de todas as provas em direito admitidas.

**ACÓRDÃO DA DRJ**

Em 12 de abril de 2002, os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ – RECIFE, por unanimidade de votos, através do Acórdão DRJ/REC nº 01.162, considera procedente em parte o lançamento para:

I – Declarar devidos o imposto de renda, referente aos anos-calendário 1994 a 1997, no valor total de R\$ 78.039,45, e a multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 58.529,60, os quais deverão ser exigidos com as atualizações cabíveis e os acréscimos legais previstos na legislação que rege a matéria, com as seguintes ementas:

“LANÇAMENTO DE OFÍCIO - ANÁLISE PATRIMONIAL - É válido o lançamento baseado na análise patrimonial do contribuinte, consistente na contratação entre os valores que ingressaram e saíram de seu patrimônio, em determinado período.”

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

“ANÁLISE PATRIMONIAL - RATEIO EFETUADO PELA AUTORIDADE LANÇADORA - Na impossibilidade de se conhecer o valor correspondente a cada mês do ano-calendário, é válido o rateio efetuado pela autoridade lançadora, para fins de análise patrimonial.”

“VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SOBRAS DE RECURSOS EM DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO - Na análise patrimonial, o saldo positivo apurado no mês de dezembro do ano-calendário somente pode ser utilizado como origem de recursos no mês seguinte, caso tenha sido espontaneamente informado na declaração de bens integrantes da declaração de ajuste anual.”

II – Declarar nulo, por vício formal, o lançamento relativo à multa isolada, no valor de R\$ 12.342,67, salientando que a autoridade administrativa pode proceder a novo lançamento, na forma correta, no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data em que se tornar definitivo este Acórdão, em conformidade com o comando normativo emanado do Art. 173, inciso II, do CTN.

A fundamentação e motivação do VOTO, pode ser sumariada como segue:

O contribuinte manifesta, às folhas 299/305, sua irrisignação quanto ao critério adotado pela autoridade lançadora, ao efetuar o rateio de rendimentos e deduções para fins de análise da evolução patrimonial. Inicialmente, deve ser observado que a maior parte dos valores utilizados nos Demonstrativos de Evolução Patrimonial, às folhas 25/36, não foi obtida mediante rateio. Assim, por exemplo, os valores mensais dos rendimentos tributáveis e das retenções na fonte foram obtidas das Declarações dos rendimentos tributáveis e das retenções na fonte foram obtidas das Declarações do Imposto Retido na Fonte – DIRF's fontes pagadoras (folha 117). Outros valores mensais foram extraídos de informações fornecidas pelo próprio contribuinte, pelos arquivos da Secretaria da Receita Federal, ou por terceiros, como é o caso dos seguintes dispêndios: pagamento de prestações para aquisição de apartamentos, pagamento de consórcio, pagamentos de tributos, despesas de condomínio, financiamento para aquisição de terrenos.



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

Na verdade, verifica-se o rateio mensal apenas com relação à dedução legal correspondente ao desconto simplificado constante da declaração de ajuste anual do ano-calendário 1997 (folha 97): R\$ 8.000,00 / 12 = R\$ 666,66. É importante ressaltar que a análise patrimonial deve levar em consideração apenas os rendimentos líquidos do contribuinte e que o contribuinte não se manifestou especificamente quanto ao fato de ter a Fiscalização excluído das origens de recursos o valor correspondente ao desconto simplificado, mas apenas quanto ao rateio em si.

A questão do rateio deve ser examinada, inicialmente, à luz das disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1996), abaixo transcrito:

“Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único – A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O lançamento é o ato privativo da Administração Pública que verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no Art. 113 do CTN. Este ato, praticado no presente processo, revestiu-se de todas as formalidades para sua validade.

É inteiramente válido efetuar-se a análise matemática da evolução patrimonial do contribuinte, considerando as diversas entradas (recursos) e saídas (aplicações) de modo a tentar estabelecer se em relação aos recursos disponíveis, situação essa que somente poderia ser explicada pela existência de rendimentos omitidos, não havendo nenhuma restrição quanto à extensão do período a ser considerado na análise, a qual, portanto, pode ter abrangência anual, semestral,

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

trimestral, mensal, etc. Observe-se que a análise detalhada a nível mensal é das mais exatas pois coincide com o período de apuração do imposto de renda na maioria dos regimes de tributação (fonte, exclusivo na fonte, tributação definitiva ou recolhimento mensal obrigatório).

Por outro lado, o rateio de valores encontra respaldo na jurisprudência administrativa, de que servem de exemplo o Acórdão nº 104/17443, do Primeiro Conselho de Contribuintes, e os Acórdãos nºs 202-03.400 e 202-03401, do Segundo Conselho de Contribuintes.

Com relação aos rendimentos alegadamente decorrentes da atividade rural, cabe observar que o processo administrativo se caracteriza pela ampla utilização dos meios probatórios. Todavia, no caso específico das receitas decorrentes da atividade rural, sujeitas a tributação mais benéfica, a legislação é mais rigorosa com relação à comprovação dos valores recebidos e pagos pelo contribuinte. Assim, o parágrafo 5º do artigo 66 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994 – RIR/94, estabelece:

“Art. 66

§ 5º - A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como, nota fiscal do produtos, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtos e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.”

Faz citações dos Acórdãos 104-16.653 e 106-11.099, para ilustrar o entendimento sobre a necessidade da documentação comprobatória da receita na atividade rural.

O exame dos preços processuais, revela que, além dos rendimentos declarados como oriundos da atividade rural, o contribuinte possui como fontes pagadoras diversas sociedades comerciais das quais é sócio. Por outro lado, a autuação é baseada exatamente em acréscimo patrimonial a descoberto. É



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

importante, então, examinar se os documentos apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, são suficientes para ilidir a glosa dos rendimentos da atividade rural.

As declarações de ITR e de IRPF são insuficientes como prova de auferimento de receitas da atividade rural. Com relação aos recibos constantes às folhas 310/320, entendo não se enquadrarem entre as provas aceitáveis, nos termos da legislação citada, cabendo acrescentar que sua força probatória é ainda menor, em razão das seguintes peculiaridades.

A contemporaneidade dos recibos com relação aos fatos geradores não está demonstrada, uma vez que os únicos elementos externos de datação são os carimbos de autenticação, todos indicando o dia 16/09/1999.

Pela sua própria natureza, os recibos são documentos que prescindem da participação do comprador;

Os recibos são assinados por terceiros, não figurando o contribuinte, nem como vendedor, nem como comprador.

Quanto aos argumentos reproduzidas nos itens 3.6 e 3.7, relativos à sobras de recursos, considero válido o entendimento de que, para fins de análise patrimonial, o saldo apurado em favor do contribuinte no mês de dezembro do ano-calendário somente pode ser utilizado como origem de recursos no mês seguinte (janeiro do ano-calendário subsequente), caso tenha sido espontaneamente informado na declaração de bens integrantes da declaração e ajuste anual. Isto porque, tendo o contribuinte obrigação de informar em sua declaração de ajuste anual todos os seus bens, inclusive saldos bancários e dinheiro em espécie, a inexistência dessa informação só pode significar que os saldos apurados pela técnica da análise patrimonial foram consumidos. Observe-se que os saldos credores apontados nos demais meses são aceitos sem qualquer restrição, uma vez



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

que inexistente declaração mensal de rendimentos. Com relação aos saldos devedores, devem ser sempre levados em consideração uma vez que representam omissões de rendimentos.

Sobre a obrigatoriedade da comprovação da origem dos recursos destinados aos dispêndios ou aplicações realizadas pelos contribuintes, o artigo 51, § 1º da Lei nº 4.069, de 11/06/1962, matriz-legal do artigo 622 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/1980 (RIR/1980), do artigo 855 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 1.041, de 11 de janeiro e 1994, e do artigo 806 do Regulamento do Imposto de Renda, a que se refere o Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/1999), assim dispõe:

“Art. 51 (.....)

§ 1º - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio.”

Como se vê, por força do mencionado Artigo 51, § 1º da Lei nº 4.069, de 11/06/1962, a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações que tenham repercutido no seu patrimônio. Nesse sentido são as Intimações de folhas 37, 40/42, 51/52 e 62/63.

É importante ressaltar que o parágrafo 1º do artigo 3º d Lei 7.713/88, incluído entre os fundamentos legais do lançamento (folha 15), estabelece uma presunção legal jûris tantum, ou relativa. O principal efeito da presunção legal é a inversão do ônus da prova. Assim, verificada a ocorrência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, é certa também a ocorrência de acréscimos patrimoniais incompatíveis com a renda declarada, é certa também a

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

ocorrência de omissão de rendimentos à tributação, cabendo ao contribuinte o ônus de provar a irrealdade das imputações feitas. Ausentes esses elementos de prova, resulta procedente o fisco fiscal.

Como se vê, não é lícito obrigar a Fazenda a substituir o ora impugnante no fornecimento de prova que a este competia em decorrência da apuração de omissão de renda por presunção legal, pois, como já exposto acima, esta presunção tem o poder de inverter o ônus da prova.

Com relação ao argumento contido no subitem 3.10, deve ser lembrado, inicialmente, que a Lei nº 7.713, de 1998, em seu art. 8º, estabelece que os rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, recebidos por pessoa física de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto ("Carnê-Leão").

Com base no Art. 44, § 1º, inciso III e a IN SRF nº 46/97, Art. 1º, a e b, depreende-se que duas são as multas de ofício: uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, se for o caso.

Na hipótese em questão, como os rendimentos recebidos de pessoas físicas, não foram incluídos na declaração de ajuste anual do contribuinte, relativa ao ano-calendário 1997, é aplicável a disposição contida no art. 1º, inciso II, alínea "a".

Qualquer outro entendimento, significaria afastar do mundo jurídico o disposto no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, o que não pode ser aceito, pelo menos na esfera administrativa. Isso porque ele faz menção à expressão "ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste", deixando claro que a multa isolada deve ser exigida, independentemente da entrega ou não da declaração, pois o fato que enseja sua cobrança é o não pagamento

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

mensal do carnê-leão devido; nada tem a ver com o imposto apurado na declaração, até porque este, se não pago no vencimento, não está sujeito sequer a lançamento de ofício, de conformidade com o disposto no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 77, de 24/07/1998.

Quanto à afirmativa de que se trataria de multa confiscatória, pode-se afirmar que a Constituição Federal, em seu art. 150, IV, realmente veda a utilização de tributo com o efeito de confisco. É uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório ou seja, que onere excessivamente o contribuinte. Em segundo plano, o princípio dirige-se, eventualmente, ao Poder Judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

A exigência do crédito tributário relativo à multa isolada, por falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, deve ser formalizada através de Auto de Infração distinto, de conformidade com a forma prevista na legislação tributária.

Como no presente lançamento ela está contida no mesmo Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, o lançamento da multa isolada deve ser considerado nulo, por vício de forma, salientando que a autoridade administrativa pode proceder a novo lançamento, na forma correta, no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data em que se tornar definitivo este Acórdão, em conformidade com o comando normativo emanado do art. 173, inciso II, do CTN.

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em 11 de junho de 2002 o RECORRENTE apresenta a sua inconformidade da decisão recorrida, cujos argumentos podem ser sumariados como segue:

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

Inicialmente, cabe questionar qual a norma jurídica que obriga o impugnante a manter controle de rendimentos mensais. A legislação do Imposto de Renda Pessoa Física determina que os contribuintes devem elaborar anualmente Declaração de Ajuste, apurando possíveis diferenças entre o imposto antecipado (retenção na fonte, carnê-leão, mensalão, etc.) e o total do imposto devido, que só se perfaz com a ocorrência do fato gerador, em 31 de dezembro do ano-calendário.

Para tanto, utiliza-se de informes de rendimentos anuais fornecidos pelas fontes pagadoras, inclusive quanto aos rendimentos isentos, não tributáveis ou de tributação exclusiva na fonte.

A bem de ver não há exigência por parte da legislação tributária da obrigatoriedade do fornecimento de informações mensais aos contribuintes dos rendimentos pagos ou de descontos efetuados. Tudo se processa de forma anual.

Logo, não há razão para a exigência de apresentação de valores mensais. Se alguém tem a capacidade de apurar valores mensais é o próprio Fisco, posto seu poder inquisitorial e sua força perante as fontes pagadoras dos rendimentos, sem olvidar da sua obrigação de busca incessante da verdade material para quantificar os fatos tributáveis. Assim, é inadmissível que o próprio Julgador de primeiro grau trilhe esse caminho, que mesmo sendo o mais curto, afronta princípios da processualística administrativa.

Outro fundamento a extrapolar a ordem jurídica é a própria lógica e certeza dos fatos diz respeito à infundada afirmação de que o rateio dos rendimentos anuais por 12 (doze) meses, em doze parcelas iguais, é a modalidade que encontra amparo legal.

Ora, assim entender é desprezar a lógica dos fatos, principalmente quando tem o conhecimento de que os rendimentos não são recebidos de modo uniforme durante todo o ano. Somente para se exemplificar, é de domínio público

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

que as pessoas recebam férias, décimo terceiro salário, abonos, gratificações, entre outros, que não são constantes durante todo o ano.

Por outro ângulo, caberia questionar: porque não alocou os rendimentos integralmente, no início do ano? Essa não seria a forma mais favorável ao contribuinte? Poder-se-ia até refutar essa última colocação pelo bem da lógica. Mas qual seria a lógica correta?

Como resposta, em se tratando de matéria tributária, não caberia se procurar uma lógica, mas previsão legal para o método utilizado. A utilização de simples rateio não encontra amparo em nenhum disposto normativo, sendo obra da engenhosidade da autoridade lançadora.

A leitura o dispositivo legal citado pelo ilustre Relator não transparece em qualquer instante que autoriza o rateio em parcelas iguais. O art. 79 do Decreto-lei nº 5.844/43 estabelece as situações em que se poderá servir-se do arbitramento, sem, entretanto, estabelecer a forma desse arbitramento.

Essa linha, não poderia o aplicador da norma jurídica escolher a forma de arbitramento, sob pena de alargar a disposição legal, o que faria sem competência normativa, em melhor entendimento, constitucional.

Se a própria norma não estabeleceu o critério do arbitramento, como fez nos casos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tampouco deixou ao intérprete a possibilidade de estabelecer essas regras.

Em assim sendo, não haveria como a autoridade lançadora nem a autoridade julgadora tomar esse caminho. Se assim agiram desbordaram de sua competência, o que inquina de nulidade os atos administrativos de lançamento e seu próprio julgamento.

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

Nessa linha a decisão ora recorrida deixou de buscar a verdade material dos fatos. Como estar consagrado na doutrina processual administrativa, o princípio da verdade material é mister que deve ser sempre buscado pela autoridade julgadora, isto porque o direito processual tributário tem por escopo assegurar a perfeita legitimidade/legalidade da subsunção dos fatos à norma.

Portanto, somente com a confirmação de que o simples rateio se constituía nos efetivos valores recebidos e/ou pagos em cada mês poderia a autoridade julgadora formar corretamente sua convicção a respeito dos valores oferecidos ou não à tributação e da conseqüente omissão de rendimentos pelo impugnante. Assim, tornou-se viciada a decisão de manter o lançamento.

Constatando que através do rateio dos valores poderia haver omissão de rendimentos, caberia às autoridades lançadora e julgadora buscarem as provas concretas dos fatos, intimando as fontes pagadoras e beneficiários de pagamentos a fornecerem os valores mensais e as respectivas retenções de IR, para somente ao depois imputar, calcada na verdade material, a variação patrimonial a descoberto e consagrar um lançamento tributário.

Da forma precipitada como agiram (lançador e julgador, o segundo referendando o erro do primeiro), violaram o princípio da verdade material e produziram um ato jurídico nulo, eivado de ilegalidades.

O que o legislador atribuiu no § 1º do art. 3º da Lei 7.713/88 foi que a variação patrimonial a descoberto pode ser entendida como rendimento bruto. Além disso, para que um fato possa se constituir em matéria tributável há de ser provado, e a prova cabe a quem alega.

O que exsurge dos autos é um arremedo de variação patrimonial a descoberto, ou melhor, indícios desse fato. Para ser considerado rendimento bruto e ser tributado pelo imposto de renda haveria de estar sedimentado em provas incontestas, nunca numa suposição baseada em rateio de rendimentos e deduções.

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

Em outra vertente, não se configurando o fato (não provado) em presunção legal, o ônus da prova caberia ao fisco, nunca ao contribuinte lançado de ofício.

Conclusão essa que se funda nos ensinamentos da doutrina e da jurisprudência dominantes, conforme a análise seguinte.

O ilustre Advogado e Conselheiro do Primeiro Conselho de Contribuintes, NATANAEL MARTINS, abordando a questão do ônus da prova e do contraditório no contencioso administrativo federal (Processo Administrativo Fiscal, Dialética, São Paulo: 1995, p. 107/117), assegura que a questão do ônus a prova é de fundamental importância, isto porque, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descrito na lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador.

Segundo ainda o ilustre Conselheiro, a caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, conforme está dito com todas as letras no RIR/80 (art. 184 e seus parágrafos), ressalvadas aquelas situações em há a inversão do ônus da prova, como é o caso presente, de configuração de suprimento de caixa à empresa, por sócios, de recursos cuja efetividade da entrega e a origem não forem comprovadamente demonstradas, como previsto no art. 181 do RIR/80.

O rateio de recursos e aplicações tem sido veementemente rechaçado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes, como reverberam os acórdãos 104/16345 (de 03.06.98), 104-16078 (de 18.03.98) e 104-159994 (de 19.02.98), cuja ementa básica se transcreve abaixo:

**"IRPF - OMISSÃO POR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIO DE APURAÇÃO - A determinação dos rendimentos mensais, com a utilização de sistemática de distribuição, por rateio, pela qual os valores constantes da declaração de rendimentos do contribuinte são distribuídos eqüitativamente pelos doze meses do ano, constitui presunção dos**

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

recursos a serem considerados em cada mês, no cálculo do acréscimo patrimonial. Nesta hipótese, não pode prosperar o crédito constituído, uma vez que na apuração dos rendimentos omitidos, utilizou o fisco de crédito equivocado e não previsto em lei.

Recurso provido por unanimidade.” (Ac. 104-16078, de 18.03.98).

Em outra desarrozoada tentativa de manter o lançamento o ilustre Relator se contradiz a respeito da prova dos rendimentos da atividade rural apresentados pelo Recorrente.

De plano, entende que deve ser observada a ampla utilização dos meios probatórios para ao depois restringir a sua utilização sob pífios argumentos.

Com o escopo injustificado de rejeitar as provas apresentadas busca arrimo no art. 18 da Lei nº 9.250/95, para afirmar que os recibos apresentados como probantes dos rendimentos da atividade rural não merecem ser aceitos.

A análise do dispositivo retrocitado leva de forma clara e insofismável à conclusão de que recibos não são rechaçados pela legislação, mas admitidos dentro do critério da idoneidade.

O teor da norma citada não especifica quais os meios probatórios exigidos, mas apenas estabelece os critérios de que se devem revestir, a saber: idoneidade, identificação do adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação.

É de suma importância observar que os documentos acostados aos autos preenchem todos os requisitos exigidos pela lei, razão pela qual não procede a falta de aceitação dos mesmos pela Turma Julgadora, nos termos do voto do Relator.

Prosseguindo, melhor análise merece os argumentos do ilustre Relator para a não aceitação das provas apresentadas para atividade rural. Em

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

primeiro lugar alega a contemporaneidade dos documentos pelo fato do único elemento externo ser a data de autenticação dos mesmos: 16/09/99.

Sob esse aspecto há de se ressaltar que a data de 16/09/99 é a própria data de apresentação da impugnação, ou seja, a data em que se fez as fotocópias dos documentos e suas autenticações para juntada aos autos. Isso não significa que os documentos são contemporâneos.

Logo, não é por esse critério que se pode desqualificar um documento legítimo. Melhor agiria o ilustre Relator se tivesse solicitado perícia nos originais, de modo que pudesse constatar, sem sombra de dúvidas, a autenticidade dos mesmos, já que não acolher a fé pública da autenticação do tabelionato.

Ademais, o simples exame dos recibos acostados concretiza a prova de que todos estão datados, identificados os beneficiários, assinados pelos funcionários responsáveis pelo recebimento do dinheiro da venda dos produtos, e valoradas as operações. Portanto, argumentar que o único elemento externo dos recibos é a contemporaneidade é conclusão frontalmente contrária à prova juntada. Isso, por si só, torna viciado o voto do ilustre Relator e o acórdão proferido nos seus termos.

Em outra frágil argumentação sustenta que os recibos prescindem da participação do comprador. Nesse caso, tenta subverter a ordem dos fatos. Quem emite o recibo é quem recebe a importância paga pelo fornecimento de mercadorias e produtos rurais, nunca o comprador. Este sim, tem o direito de exigir o recibo pelo pagamento feito, de modo que possa ter seus controles e comprovar suas compras.

E mais: não consta nos autos qualquer negativa dos compradores a respeito das operações realizadas. O ilustre Relator nem ao menos tentou obter essa comprovação através de diligência fiscal. Preferiu uma conclusão rápida, mas sem provas, para desqualificar as provas apresentadas.



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

Em outra apressada conclusão afirma que os recibos não foram assinados pelo próprio recorrente. Contudo, olvida que os recibos foram assinados por funcionário do mesmo, que estava autorizado a efetuar as vendas dos produtos rurais da fazenda do recorrente.

Cabe salientar que o recorrente não mora na sua fazenda, mas na Capital do Estado. Assim sendo, como a venda de produtos rurais se dá diariamente, o recorrente não está todo o momento presente para assinar recibos. No entanto, confere esses poderes ao seu funcionário, que faz semanalmente a prestação de contas. Não é porque o próprio recorrente não assinou os recibos que estes não têm valor.

Como refletem a realidade dos fatos, a efetiva venda de produtos da fazenda e o seu recebimento, os recibos acostados pelo recorrente são meios hábeis e idôneos para comprovar os negócios jurídicos celebrados. Nessa situação, igualmente servem para comprovar a percepção de rendimentos da atividade rural para fins de imposto de renda.

Em outro quadrante o nobre Relator tenta ancorar o lançamento no art. 79 do Decreto-lei nº 5.844/43. É de se notar que o artigo citado não se consta da capitulação legal do lançamento, não sendo lícito ao julgador inseri-lo no contexto do julgado para justificar o injustificável. Se o fundamento do lançamento é o dispositivo citado, dele não teve conhecimento o recorrente, sendo, nesse caso, cercado-lhe o direito à ampla defesa.

“A decisão de primeira instância deve enfrentar todas as questões levantadas pela impugnante. O silêncio da decisão numa das questões levantadas pelo contribuinte, seja preliminar ou de mérito, poderá acarretar a nulidade da decisão por ocasião do julgamento na segunda instância.” (HIROMI HIGHCHI/FÁBIO HIROSHI HIGUCHI, Imposto de Renda das Empresas, 23 ed., Atlas: 1998, p.509).

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

- Como afirma o ilustre Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional e Conselheiro desta Colenda Corte, RENATO SCALCO ISQUIERDO (*in*, Processo Administrativo Fiscal – Projeto Sapiens/4ª RF, p. 118), além dos requisitos estabelecidos no art. 31 do Decreto nº 70.235/72, “a decisão deve referir-se, expressamente, a todos os autos e notificações de lançamento objeto do processo, bem como, a todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante. Caso a autoridade julgadora deixe de abordar alguma das razões de defesa, a decisão será nula”. (grifei).

Na mesma linha é o pensamento deste Conselho, como demonstra os inúmeros julgados, tomando como base o cerceamento do direito de defesa, tais como: Ac. 1º CC nº 101-77.289/87 (DOU de 01/10/87), 101-75.892/85 (DOU de 24/11/87), 101-81.406/91 (DOU de 04/07/91), 101-81.525/91 (DOU de 08/08/91), 102-25.021/90 (DOU de 18/04/91), 102-25.647/90 (DOU de 13/05/91), 103-10.833/90 (DOU de 19/05/91), 103-10.393/90 (DOU de 18/03/91), 105-5.464/91 (DOU de 17/06/91) e 103-102.139, de 27/04/92. A título de ilustração transcreve-se o último destes:

“A falta de apreciação dos argumentos expedidos na impugnação acarreta nulidade da decisão proferida em primeira instância”. (Ac. 103-102139, de 27/04/92) – grifos acrescidos.

Diante dos fatos, da doutrina e da jurisprudência aqui relatados, data vênua, percebe-se que o julgador monocrático não apreciou com a devida profundidade as razões do recorrente, levando a uma imperfeita aplicação do direito, razão pela qual deve ser declarada nula a decisão de primeiro grau e anulado o lançamento de ofício efetivado pela DRF/Natal-RN.

**DO REQUERIMENTO**

Ante o exposto, demonstrado a insubsistência e improcedência da Ação Fiscal e do ACÓRDÃO DRJ/RECIFE nº 01.162/2002, espera e requer: que

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04  
Acórdão nº. : 102-45.951

seja julgado o presente recurso para reformar ov. Acórdão vergastado, cancelando-se o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de IR PF lavrado contra o recorrente, por ser este e o v. acórdão desprovido de validade jurídica, como plenamente demonstrado.

Para fins de atendimento do disposto nos Arts. 2º, inc. III, e 6º do Decreto nº 3.717, de 03/01/01, apresenta bens para arrolamento.

É o Relatório.

93



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04

Acórdão nº. : 102-45.951

**VOTO**

Conselheiro CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A inconformidade da decisão recorrida, advém da alegação do rateio dos rendimentos auferidos e do desconto padrão, para fins de apuração mensal da variação patrimonial a descoberto, bem como, do indeferimento da documentação de suporte trazida aos autos para justificar a receita da atividade rural.

O Recorrente apenas alega, porém não comprova que os rendimentos utilizados pela fiscalização na apuração mensal da variação patrimonial a descoberto, é oriundo de rateio dos rendimentos globais auferidos. Ademais, cursando o processo, verifica-se que a fiscalização demonstra as fontes utilizadas para obter os rendimentos mensais utilizados na apuração da variação patrimonial.

Assiste razão ao Recorrente, o rateio linear do desconto padrão, no exercício de 1998 (ano-calendário de 1997), haja vista, que a previsão legal para a dedutibilidade do desconto padrão é na elaboração da declaração de ajuste anual, afastando-se a presunção dos gastos para fins de determinar o rendimento líquido mensal (Art. 6º da Lei nº 8.021, de 1990).

No que diz respeito aos rendimentos da atividade rural, o Recorrente não logrou êxito em apresentar provas inequívocas da origem das receitas e despesas, usualmente utilizadas nesta atividade (nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais – Art. 66 § 5º do RIR/94), conseqüentemente permanece a glosa, pelas mesmas razões e fundamentações constantes da decisão recorrida (Art. 5º da Lei nº 8.023/90).

91



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

Processo nº. : 16707.008725/99-04

Acórdão nº. : 102-45.951

Não procede a alegação da Recorrente da nulidade do lançamento, sob a alegação de que a decisão de primeiro grau não apreciou com a devida profundidade as razões apresentadas, sem contudo indicar e provar quais foram as razões que deixaram de ser apreciadas em profundidade. A decisão recorrida enfrenta todos os pontos do litígio, com a devida fundamentação e motivação.

CONCLUSÃO:

Assim sendo, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo do auto de infração a parcela referente ao exercício de 1998 (ano-calendário de 1997), haja vista o rateio do desconto padrão, mantendo-se inalterada as demais parcelas constantes do auto de infração para os exercícios de 1995, 1996 e 1997 (anos-calendário de 1994, 1995 e 1996).

Sala das Sessões - DF, em 27 de fevereiro de 2003.

CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA