



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.726871/2017-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.491 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente VICTOR CEZAR PRIORI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2013, 2014

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento efetuado por autoridade competente, com a observância dos requisitos exigidos na legislação de regência.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA. RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. ÔNUS DA PROVA.

É dever do contribuinte apresentar elementos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito de constituição do crédito tributário devidamente exercido pelo Fazenda Nacional.

A dedução de despesas para fins de apuração do resultado da atividade rural exige a comprovação do seu efetivo pagamento, não sendo suficiente para tal a mera alegação de que tais valores foram quitados por meio de compensação entre débitos e crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-005.491 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.726871/2017-09

Relatório

Trata o presente processo de recurso voluntário em face do Acórdão nº 12.98.569, exarado pela 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, 29 de maio de 2018, fl. 15.582 a 15.599, que assim relatou a lide administrativa:

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração dos anos-calandário de 2012 e 2013 mais anexos 1 a 5 (fls. 02 a 84). com data de ciência em 06/11/17 (fls. 15.447 e 15.44S), relativo a despesas da atividade rural não comprovadas.

O crédito tributário lançado foi de RS 43.101.068,04. O enquadramento legal e a descrição da infração tributaria constam no Auto de Infração. O Relatório de Verificação Fiscal foi juntado às fls. 15.451 a 15.545.

À fl. 15.546 foi requerida a juntada de uma impugnação de fls. 15.548 a 15.561. Entretanto, não foi verificado o carimbo de recepção na citada petição. Em 06/12/17, consta uma nova solicitação de juntada de impugnação. com o mesmo conteúdo, às fls. 15.564 a 15.577, possuindo o carimbo de recepção da ARF /Jatai, pelo servidor do cargo de ATA, matrícula nº 1973311, alegando, em síntese, que:

1. Diversos entendimentos doutrinários, decisões administrativas e judiciais, corroborariam os seus argumentos de defesa;

2. A fiscalização se origina com o Mandado de Procedimento Fiscal, sujeito a prazos e formalidades que visam assegurar a lisura do procedimento, coibindo o terrorismo fiscal e os excessos praticados pelo Estado;

3. O auditor fiscal não respeitou os prazos para o encerramento ou prorrogação do MPF. O procedimento se iniciou em 12/04/16 e teria seu prazo findo em no máximo 120 dias. data na qual deveria efetuar prorrogação, por quanta: vezes necessárias, desde que observada a troca do auditor responsável pela fiscalização;

4. A prorrogação teria que se dar por documentos hábeis e comunicado o contribuinte;

5. Quem fiscaliza não pode se olvidar de cumprir a lei, extrapolando os prazos legais. Havendo necessidade de prorrogação dos trabalhos, essa prorrogação deverá ser informada ao contribuinte, sob pena de ilegalidade;

6. A prorrogação somente se deu em 06/10/16 (fl. 85). sendo dada ciência ao impugnante da continuidade da fiscalização. Ocorre que prorrogaram um Mandado extinto e por isso vale dizer que o Auto de Infração foi lavrado por autoridade incompetente, pois o fiscal deveria ter sido substituído no caso de prorrogação do Mandado;

7. Para justificar o injustificável, consignou-se no Relatório de Verificação Fiscal que teria havido recusa no recebimento de algumas intimações, o que não é verdade e não encontra nenhuma prova nesse sentido. O que se pediu, em duas oportunidades, foi a dilação do prazo para apresentação da infundável documentação solicitada, posto que havia sido assinalado ao contribuinte apenas: 5 dias para comprovar documentalmente todas as despesas constantes do livro caixa, o que é um absurdo;

8. Assim, por não observar os requisitos legais da Portaria RFB nº 4.066/07, arts. 11 a 20, alterada pela Portaria RFB nº 10.382/07, o Auto de Infração é nulo e insubsistente;

9. Também pede a nulidade do lançamento em razão do arbitramento de receita:

10. Pelo que se infere do auto de infração, somente se poderia comprovar as despesas e os pagamentos por meio de dinheiro e não na forma de grãos ou insumos, sendo o mesmo que desconsiderar toda operação do mercado de commodities existente no mundo. Na condição de produtor, em grande parte, teria pago os seus insumos com produtos, tendo o impugnante adquirido e pago insumos das empresas das quais é sócio;

11. Sob o manto da alegação de que teria havido um "planejamento tributário abusivo", considerou-se apenas 20% das receitas, o que é absolutamente irrisório quando se fala em custo de produção rural:

12. Com uma perícia contábil, será demonstrado que o lançamento foi arbitrário;

13. O lucro proveniente da exploração da atividade rural é inferior à remuneração da caderneta de poupança, ou seja, em tomo de 6% ao ano, sem levar em conta os investimentos e imobilizações;

14. Diante da documentação que corrobora os lançamentos efetuados no livro caixa, não entende o motivo de o fiscal não ter identificado as notas fiscais. A autoridade fiscal se omitiu de identificar pormenorizadamente os lançamentos no livro caixa com as comprovações das despesas;

15. Como apontado pela jurisprudência e doutrina, apenas em situações extremas se poderia arbitrar e não no presente caso em que a fiscalização desconsiderou 80% de suas despesas;

16. A título de persuasão, o autuado procurou descrever na peça de defesa como se desenvolve o trabalho de um produtor rural;

17. Aduz que no ano-calendário de 2012 as receitas teriam sido de R\$ 46.125.874,54 e as despesas de R\$ 46.139.780,44 e no ano-calendário de 2013 as receitas teriam sido de R\$ 83.140.144,71 e as despesas de R\$ 83.086.596,17;

18. O livro caixa apresentado à fiscalização demonstra diferença insignificante, vindo a reduzir o lucro, não podendo ser motivo de contestação e caso não concorde com seus valores, que se mantenha o informado na DIRPF, pois a documentação apresentada é hábil;

19. As despesas julgadas exageradas pelo auditor, seriam em virtude dos preços elevados dos insumos, das máquinas, das benfeitorias e da mão de obra. Mas seriam verdadeiras, pagas ou compensadas, não havendo indícios de fraude. Diz ser estranho o fiscal aceitar as despesas pagas em dinheiro como verdadeiras, mas as realizadas por compensação como exageradas;

20. Afirma na peça de defesa que fez de tudo para que a comunicação entre o Fisco e o contribuinte fosse a melhor, tendo, inclusive, informado o endereço da empresa Armazéns Gerais Paraíso e alterado três vezes o contador;

21. A empresa Paraíso Armazéns Gerais, Paraíso Máquinas e Paraíso Agrícola, se fundiram para facilitar a gestão. Hoje existe a pessoa física do impugnante que explora a atividade agrícola e a pessoa jurídica que explora a atividade de comércio;

22. A empresa precisa de grãos, os quais são originados da atividade agrícola da pessoa física. A pessoa física precisa de insumos, peças e máquinas, provenientes da pessoa jurídica que exerce atividade totalmente isolada da pessoa física;

23. Se as pessoas jurídicas pagam pelo grão melhor preço que o mercado e vendem os insumos à pessoa física com melhor preço, por que teria que buscar no mercado? Não há ilegalidade nessa prática;

24. Não há confusão nas atividades, na gestão financeira ou contábil, mas sim compensação de valores que é uma forma de pagamento;

25. Cita o art. 368 do Código Civil para fundamentar ser possível a compensação das receitas com as despesas e dá como exemplo duas pessoas que devem um mesmo valor entre si e por isso extinguem a obrigação entre as partes. Assim, não há que se indagar sobre desembolso de dinheiro, emissão de cheque ou depósito em conta;

26. De acordo com o CTN, arts. 108 e 109, não se pode usar a analogia para exigir tributo. Assim, não pode ser desconsiderado que o produtor rural adquira os insumos e pague em produtos. Caso existisse algum vício o auditor desconsideraria a receita efetivada entre o grupo e não recebida em dinheiro;

27. O auditor tenta desqualificar os recibos apresentados por falta de qualificação do assinante. Na verdade a compensação é devida, independente destes recibos, que foram feitos apenas para dar sustentação ao processo do auditor;

28. Estaria juntando com a impugnação:

28.1. Contrato firmado com o banco para comprovar os juros pagos;

28.2. Apólice: de seguro;

28.3. Insumos. adubos, fertilizantes e corretivo de solo. a maioria teria sido adquirida, via compensação, da empresa do próprio grupo e as demais estariam no livro caixa e comprovadas;

28.4. Despesas dedutíveis pagas por pessoas jurídicas - A pessoa jurídica pagava algumas despesas da pessoa física em forma de empréstimo que era saldado ao encontro de contas (compensação):

28.5. Despesas gerais glosadas — comprovantes anexos a esta impugnação. Ano de 2012. RS 5.464.150,39 e no de 2013. RS 9.265.974,53.

29. A aquisição de milho feita pela pessoa física se refere a sementes e principalmente 3 grãos adquiridos para compor contrato de prefixação de preços. devido a baixa produtividade. O auditor retira da composição da base de cálculo o valor equivalente a RS 440.384,84 em 2012 e RS 1.403.073,33 em 2013, esquecendo da dificuldade em medir qual produto foi vendido, pois os grãos adquiridos foram revendidos a preço de custo, não originando nenhuma receita, pois trata-se de política de apoio prestado pelas próprias empresas aos produtores rurais para que estes pudessem cumprir com o contrato de prefixação:

30. No final da impugnação o contribuinte procurou fazer um cálculo indicando que se não houve pagamento das despesas, por desconsiderar as compensações, também não poderiam existir as receitas e por isso chegou a um prejuízo de RS 233.352,77;

31. Apenas com a checagem destes documentos, por meio de perícia, com a verificação dos desdobramentos dos lançamentos contidos no livro caixa é que se poderá verificar a existência ou não de imposto a pagar, pois desconsiderou-se a maior parte das despesas:

32. Pede a juntada de novos documentos e se o lançamento não for anulado, que seja revisto, conforme entendimento doutrinário.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ concluiu pela improcedência da impugnação, cujas razões de decidir estão sintetizadas na Ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Durante o procedimento fiscal o contribuinte teve oportunidade de apresentar os seus elementos de prova. Entretanto, é na fase impugnatória que o autuado pode exercer o seu pleno direito de defesa, podendo, inclusive, juntar aos autos toda documentação que julgar necessária. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL DE FISCALIZAÇÃO - TDPF-F.

As normas sobre o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização - TDPF-F tratam da execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, não possuindo o condão de restringir a competência do AFRFB designado para fins de constituição do crédito tributário.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

LIVRO CAIXA. DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL NÃO COMPROVADAS.

O resultado da atividade rural é obtido mediante o confronto entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-calendário. Contudo, os investimentos apenas são considerados, para efeito de apuração do respectivo resultado, quando os mesmos estão comprovados por meio de documentação hábil e idônea que demonstrem cabalmente o efetivo pagamento dos mesmos.

Somente são dedutíveis as despesas de custeio necessárias e indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, bem como a remuneração e encargos com terceiros com vínculo empregatício. Compete ao contribuinte provar, por meio de documentação, que as despesas pleiteadas se enquadrariam no conceito de necessidade previsto na lei.

PEDIDO DE PERÍCIA.

Indefere-se o pedido quando a realização do mesmo se revele prescindível para que a autoridade julgadora possa formar a sua convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ, em 16 de junho de 2018, fl. 15605, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, em 17 de julho do mesmo ano, o Recurso Voluntário de fl. 15608 a 15630, em que reitera os termos da impugnação e apresenta as razões de seu inconformismo em relação à decisão recorrida. Para fins de melhor análise, tais argumentos serão melhor detalhados no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator.

Por ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

Após breve síntese da celeuma administrativa, a defesa faz algumas considerações iniciais assim resumidas:

- que o autuado é um grande produtor agropecuário no centro-oeste com mais de 20.000 há de lavoura de grãos, cultura que demanda a aplicação de uma grande gama de insumos e representa um grande risco financeiro, já que a margem de lucro é pequena;

- que é um dos sócios do rol de empresas “Armazéns Gerais Paraíso Ltda” (CNPJ 01.838.101/0001-07), uma das grandes empresas do ramo agrícola da região já há mais de 20 anos. Dentre o rol dessas empresas se encontram a “Paraíso Máquinas e Implementos Agrícolas Ltda” e “Paraíso Agrícola Ltda;

- afirma que a síntese efetuada de sua atividade e de suas empresas em particular objetiva demonstrar a importância do grupo e a impropriedade das alegações fiscais que concluiu que empresas foram criadas e se mantêm para fraudar o fisco para reduzir a base de cálculo do imposto de um dos seus sócios que também é cliente do grupo de empresas e produtor rural.

Sintetizadas as considerações iniciais expressas na peça recursal, o contribuinte continha a apresentar sua irresignação.

Da Preliminar

Sustenta a defesa que o procedimento fiscalizatório é nulo e, em que pese o acórdão recorrido ter dedicado um tópico para a presente liminar apresentada na impugnação, não apreciou o âmago da questão apontada e aqui reiterada, pois tratou de analisar a competência da autoridade fiscal para fiscalizar e lançar tributos de ofícios e deixou de verificar a questão em sua, especificidade, que no caso está relacionada à continuidade e prorrogação indistinta dos trabalhos.

Aduz que a fiscalização se dá a partir da emissão de um Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, sujeito a prazos e formalidades que não foram respeitados, em particular os que tratam de encerramento ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal.

Ainda sobre o tema, a defesa apresenta algumas outras considerações, as quais este Conselheiro não está obrigado a refutar, uma a uma, em particular por estarem relacionadas a tema que já é conhecido e pacífico no âmbito deste colegiado administrativo, as alegações de nulidade de autuação fiscal decorrente de descumprimento de regras relacionadas ao MPF.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é o Agente público a quem o Art. 6 da Lei nº 10.593/2002 atribui a competência para, quando da identificação de uma infração à legislação tributária, da qual resulte o não pagamento de tributo devido, de forma privativa, vinculada e obrigatória, constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do art. 142 da Lei 5.172/66 (CTN).

Portanto, a competência para exercício da atividade fiscal decorre de previsão de lei e não pode sofrer limitação por diplomas menores, em particular quando estes objetivam

apenas o planejamento das atividades fiscais exercidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Vale ressaltar que um lançamento efetuado por autoridade competente e sem preterição do direito de defesa do autuado não teria sua validade maculada ainda que inexistente o Mandado de Procedimento Fiscal, situação que poderia até ensejar a abertura de procedimento disciplinar em face do Agente Fiscal, mas jamais poderia, por si só, resultar na nulidade da autuação.

Nesse sentido vem se manifestando majoritariamente este Colegiado Administrativo, conforme Ementa abaixo (Acórdão 107-07.268):

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria. Assim, o fato de haver contradição entre as datas em que houve a prorrogação do MPF e aquelas em que deste ato foi intimado o contribuinte não implica em nulidade do lançamento. Também, esta não se verifica se o Agente Fiscal responsável pelo MPF prorrogado for o mesmo daquele responsável pelos MPFs posteriores e pela autuação. O art. 16 da Portaria nº 3.007/2002, ainda que fosse vinculante, seria aplicável somente às situações em que houve extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, o que não ocorreu no presente caso.

Portanto, rejeito a preliminar.

Do Mérito

a) Possibilidade de compensação como modalidade e extinção de débito

A defesa entende necessário perquirir acerca da possibilidade de utilização da compensação como meio idôneo de pagamento a apresenta algumas considerações sobre a matéria, as quais entende-se irrelevantes para a discussão ainda pendente nos autos, já que a própria decisão recorrida, e com acerto, já se posicionou pela inexistência de ilegalidade em operações de dessa natureza ao afirmar que *não se está aqui afirmando que seria ilegal o contribuinte resolver que suas atividades seriam praticadas por meio de “compensação de valores”*.

b) Da compensação na atividade rural e suas peculiaridades

Afirma o recorrente que, na atividade rural que desenvolve, a moeda precípua é o grão, razão pela qual as transações são regidas nos termos do valor do respectivo grão, ilustrando a operação nos seguintes termos: o produtor rural, para custear a sua atividade, adquire os insumos e produtos necessários para o regular plantio e, igualmente, adquire os necessários maquinários e implementos agrícolas, promovem a sua manutenção, tudo isso se comprometendo a pagar tais aquisições em grãos após a colheita de sua produção.

Sustenta que esta relação negocial é a que melhor atende os produtores rurais e às empresas comercializadoras do respectivo ramo, sob o ponto de vista da especificidade da atividade rural e financeira, pois é uma prática não vedada pelo ordenamento jurídico que impõe menores riscos às partes face à dependência da atividade às flutuações do mercado internacional, condições climáticas e da produção rural externa.

Aduz que a atividade do contribuinte acompanhou essa sistemática negocial no curso dos anos de 2012 e 2013, que comprava maquinários, serviços da Armazéns Gerais, assumindo dúvidas que seriam, posteriormente, pagas pela entrega de grãos produzidos.

A partir dessas considerações, alega que não há nada de inovador em seu proceder que está comprovado o efetivo pagamento das despesas pelo contribuinte através das inúmeras notas fiscais de vendas e entrega de grãos de sua produção às empresas do Grupo Armazéns Gerais.

Ressalta que não procede o argumento fiscal de que há confusão patrimonial entre o seu patrimônio e o das empresas das quais é sócio, bem assim que a única possibilidade de comprovar o pagamento das despesas seria através do efetivo saque em dinheiro da conta do autuado e a compensação na conta da empresa comercializadora de bens ou serviços, o que evidenciaria um formalismo exagerado e impossível de se demonstrar face às especificidades do agronegócio.

Afirma que uma simples análise é suficiente para não se acolher a fundamentação da Autoridade Fiscal acerca de um eventual excesso de despesas, o que não poderia, de forma autônoma, ensejar a desconsideração dos documentos apresentados. Tampouco merece prosperar a tese fiscal de inidoneidade dos documentos apresentados por se referirem a aquisições realizadas com empresas das quais o fiscalizado é sócio.

Aduz que é de se enfatizar que existem limites legais à rigidez e desconfiança das autoridades fiscais, o que não foi observado no caso em tela, rejeitando-se as despesas e demais documentos pela aludida fundamentação “alternativa” - sem uma só indicação concreta de que os produtos e serviços não foram realmente adquiridos e utilizados em sua atividade rural (sendo que todas as circunstâncias apontam ao contrário) - não acreditando na veracidade das despesas pelo simples fato que estas advieram de pessoas jurídicas das quais o adquirente é um dos sócios.

O recurso continua tratando da “**Da boa-fé e idoneidade do contribuinte e de sua documentação**” cuja análise como o subtema anterior se mostra mais razoável.

Suscita a presunção de boa-fé e idoneidade do contribuinte e que, na dúvida, caberia ao fisco demonstrar o contrário de forma cabal.

Alega que inúmeras notas fiscais de aquisição dos insumos agrícolas, registro em livro caixa, recibos de entrega de produtos e de quitação de despesas e notas fiscais de venda de grãos demonstram a usualidade e normalidade das despesas, o nexo causal com as atividades desenvolvidas pelo autuado e, assim, permitem reconhecer a efetividade dos dispêndios, bem como o seu pagamento mediante a venda e entrega de grãos.

Sintetizadas as razões da defesa, mister trazermos à balha as conclusões da decisão recorrida sobre o tema:

Ao contrário do que diz o defendente, antes de mais nada é crucial ressaltar que, neste lançamento, em nenhum momento a fiscalização arbitrou as receitas da atividade rural do autuado.

Tanto é verdade que no Relatório de Verificação Fiscal, à fl. 15.469, observa-se que a fiscalização retirou de ofício, da base de cálculo do imposto, a diferença positiva entre as receitas e despesas de negociação de milho com pessoas físicas, favorecendo o sujeito passivo.

Segundo o fiscal autuante, tal operação com milho configurou atividade da pessoa física equiparada à pessoa jurídica e por isso será objeto de tratamento tributário como pessoa jurídica e não física.

A autoridade tributária informou ter reduzido de ofício a base de cálculo do imposto, em razão de a escrituração do livro caixa ter sido mais favorável ao impugnante do que os valores por ele declarados nas suas declarações de ajuste anuais.

Verifica-se nos autos que o interessado fica a todo instante tentando transferir à Fazenda Pública uma obrigação tributária que é somente sua. Por exemplo, é de se destacar que a vinculação das notas fiscais e documentos, aos lançamentos descritos no livro caixa, devem ser praticadas pelo sujeito passivo e não pelo Fisco.

A simples alegação de que o contribuinte permutava as suas mercadorias com os bens das respectivas pessoas jurídicas, não lhe exige de provar a efetiva transação.

Neste momento importa citar o que a legislação tributária determina para os casos de dedução de despesas de livro caixa, isto é, a Lei nº 8.134/90, art. 6º e a Lei nº 9.250/95, art. 34, como a seguir apontadas:

Lei nº 8.134/90

“Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de caixeiros-viajantes, quando correrem por conta destes;

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.”

Lei nº 9.250/95

“Art. 34. As alíneas a e b do § 1º do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 6º.....

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como as despesas de arrendamento;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.”

Por conseguinte, caberia ao interessado ter apresentado no presente processo a prova do efetivo pagamento das despesas a título de atividade rural, como transferência bancária, Doc, cheques, TED, entre outras, não bastando a simples emissão de nota fiscal de compra e de venda.

Analisando-se todo o processo, percebe-se que o impugnante procura se justificar com o argumento de que a compra e venda de insumos, grãos, máquinas, serviços e outros, ou seja, as transações comerciais com as empresas, Armazéns Paraíso, Paraíso Máquinas e Paraíso Agrícola, se davam por meio de troca que eram abatidas na forma de uma “conta corrente” entre as partes, consumando, assim, a obrigação e não na forma de pagamento em dinheiro.

Ocorre que existe uma peculiaridade que faz toda a diferença na hora da comprovação daquelas operações comerciais, pois as referidas empresas pertenciam ao próprio contribuinte em epígrafe, ou seja, existia uma notória relação entre os envolvidos nas supostas trocas de mercadorias e bens.

Portanto, não se está aqui afirmando que seria ilegal o contribuinte resolver que suas atividades seriam praticadas por meio de “compensação de valores”, mas não há como o impugnante se eximir de sua exclusiva responsabilidade que é a de provar a efetiva transação comercial, o que não restou comprovada nos autos.

Foi justamente por existir uma relação demasiadamente estreita, entre o interessado e as suas respectivas empresas, que a autoridade tributária se viu mais ainda na responsabilidade de solicitar a comprovação do efetivo pagamento das despesas escrituradas em livro caixa no que tange a atividade rural desempenhada pelo contribuinte, tudo em consonância com o que dispõe o art. 63 do Decreto nº 3.000/99, o qual determina que se considera 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.

Diante do que foi relatado não é demais esclarecer que por todo o exposto não basta o contribuinte ter juntado notas fiscais e lançamentos no livro caixa no intuito de comprovar as despesas lá escrituradas.

Frise-se ainda o fato de que a informalidade dos negócios entre particulares diz respeito a garantias mútuas que não são exigidas em razão da confiança entre as partes, mas não se aplica à relação fisco-contribuinte que é formal e vinculada à lei.

A mencionada informalidade praticada pelo contribuinte fica bem clara em seu próprio argumento apresentado na peça de defesa quando afirma o que segue:

- o auditor tenta desqualificar os recibos apresentados por falta de qualificação do assinante, mas na verdade a compensação é devida, independente destes recibos, que foram feitos apenas para dar sustentação ao processo do auditor.

Isto posto, é primordial enfatizar que a mera apresentação das notas fiscais, anexadas ao processo, por si só não têm o condão de comprovar o efetivo pagamento das despesas e muito menos provar a real transferência de mercadorias entre o sujeito passivo e suas correspondentes empresas, Armazéns Paraíso, Paraíso Máquinas e Paraíso Agrícola.

A ilação do sujeito passivo de que se as despesas fossem desconsideradas as receitas também deveriam ser, não possui qualquer fundamento, haja vista que a obrigação da autoridade tributária é salvaguardar o interesse público, por meio da

análise de tudo que venha a reduzir a base de cálculo do imposto devido que neste procedimento fiscal se limitou às despesas da atividade rural.

Mesmo assim, é primordial repisar que a fiscalização se dignou a excluir da base de cálculo do imposto de renda parte das receitas da atividade rural para um futuro trabalho em face da pessoa física equiparada à pessoa jurídica, como já foi explanado anteriormente.

O interessado também argumentou que estaria juntando ao processo provas abaixo listadas e teceu alegações sobre algumas despesas:

- a) contrato firmado com o banco para comprovar os juros pagos;
- b) apólices de seguro;
- c) sobre insumos, adubos, fertilizantes e corretivo de solo, disse que a maioria teria sido adquirida, via compensação, da empresa do próprio grupo e as demais estariam no livro caixa e comprovadas;
- d) despesas gerais glosadas do ano de 2012 no valor de R\$ 5.464.150,39 e do ano de 2013 no valor R\$ 9.265.974,83.

Entretanto, analisando todo o processo o que se observa é que o contribuinte não trouxe aos autos novos elementos de prova para comprovar os citados juros, apólice de seguro e as despesas gerais do ano de 2012 no valor de R\$ 5.464.150,39 e do ano de 2013 no valor R\$ 9.265.974,83.

Ademais, como já relatado, a juntada de notas fiscais, durante o procedimento fiscal, ficou maculada pela ausência da devida prova do efetivo pagamento daquelas despesas, para que restasse justificada a dedução das despesas para efeito de apuração do resultado da atividade rural.

Aliás também não servem como comprovação do pagamento das despesas, as supostas compensações de bens entre o autuado e as empresas das quais o impugnante era proprietário, como já destacado anteriormente.

Vale lembrar que os contratos informais entre o sujeito passivo e suas empresas são válidos entre as partes, contudo, não perante a Fazenda Nacional cuja relação deve ser de estrita formalidade como bem definido nos ordenamentos legais.

Por isso, o contribuinte não se encontra impossibilitado de utilizar de uma contabilidade criativa de compensação de débitos e créditos por meio de bens e serviços, mas diante do Poder Público o contribuinte precisa comprovar de forma cabal que de fato assumiu o ônus de cada despesa que foi lançada em seu livro caixa, o que, infelizmente, não restou demonstrado nos autos.

Outrossim é de vital importância diferenciar uma despesa de custeio que se refere ao dia a dia do trabalho praticado de uma aplicação de capital que é um gasto com bens móveis e imóveis que possuem vida útil superior a um exercício.

Cabe acrescentar que os recursos empregados em bens móveis e imóveis não se enquadram como despesas de custeio, sendo na verdade aplicações de capital que não podem ser deduzidas como despesas de livro caixa para efeito de apuração do resultado da atividade rural.

As aplicações de capital se referem a despesas com bens que possuem vida útil superior a um ano, ou seja, máquinas, equipamentos, revestimentos em paredes, móveis, imóveis, veículos, programas de computadores, aparelhos para segurança patrimonial, entre outros, sendo esses gastos não dedutíveis para efeito de despesas de livro caixa.

Inclusive, todos os desembolsos com manutenção, conservação e reparo dos respectivos bens móveis e imóveis possuem a mesma natureza do bem principal e por consequência são indedutíveis por se tratarem de aplicações de capital.

Portanto, toda a documentação acostada ao processo, pelo contribuinte, foi considerada improfícua para comprovar as despesas da atividade rural que foram glosadas pela fiscalização.

Nesse caso, em obediência às normas legais vigentes e com fundamento em tudo que foi relatado, é essencial preservar integralmente a glosa das despesas da atividade rural não comprovadas, de acordo com o trabalho elaborado pela fiscalização cujo resultado encontra-se detalhado no Relatório de Verificação Fiscal de fls. 15.451 a 15.545.

Inicialmente, vale destacar que não procede o argumento do contribuinte de que teriam sido glosadas 80% das despesas de atividade rural declaradas. As despesas totais declaradas em livro caixa totalizaram pouco mais de 46 milhões em 2012 e pouco mais que 83 milhões, em 2013.

Análise do Termo de Verificação Fiscal, fl. 15451 a 15545, evidencia:

Os quadros a seguir mostram as despesas glosadas da atividade rural do contribuinte nos anos-calendário de 2012 e 2013.

DESPESAS GLOSADAS - 2012 (R\$)	
A - DESPESA GLOSADA - ITEM 3.4.1 =	15.856.550,43
B - DESPESA GLOSADA - ITEM 3.4.2 =	5.464.150,39
C=A+B - DESPESA GLOSADA TOTAL =	21.320.700,82
DESPESAS GLOSADAS -2013 (R\$)	
A - DESPESA GLOSADA - ITEM 3.4.1 =	42.880.469,65
B - DESPESA GLOSADA - ITEM 3.4.2 =	9.265.974,83
C=A+B - DESPESA GLOSADA TOTAL =	52.146.444,48

Não obstante, a questão percentual da glosa é menos relevante, já que o tema em discussão é a procedência do lançamento.

Quanto ao argumento da defesa de que o Auditor-Fiscal teria fundamentado seu raciocínio de um excesso de despesas, não se trata presunção, mas de uma constatação a que a Autoridade lançadora chegou ao analisar a DIRPF do autuado e a documentação entregue à fiscalização, tudo conforme quadro abaixo:

Receitas e despesas - Livros-caixa declarados em DIRPF

ATIVIDADE RURAL	RECEITAS	DESPESAS	DESPESAS/RECEITAS
AC 2012	46.208.525,96	46.131.945,67	99,83%
AC 2013	83.195.766,26	83.084.794,04	99,87%

Receitas e despesas - Livros-caixa entregues à fiscalização

ATIVIDADE RURAL	RECEITAS	DESPESAS	DESPESAS/RECEITAS
AC 2012	46.125.874,54	46.139.780,44	100,03%
AC 2013	83.140.144,71	83.086.596,17	99,93 %

Desdobrando um pouco mais os dados identificados, o Agente fiscal concluiu que 56% das receitas da atividade rural do contribuinte, em 2012, e 38 % das receitas da mesma atividade, em 2013, foram auferidas em transações com empresas de sua propriedade.

Analizando mais propriamente as despesas, segregou-as em três Grupos: despesas dedutíveis e comprovadas, despesas dedutíveis e não comprovadas e despesas não dedutíveis.

No que tange aos gastos não comprovados decorrentes das transações com empresas do próprio autuado, atesta a fiscalização, fl. 15.642, que intimado por diversas vezes para comprovar o efetivo pagamento das transações, o sujeito passivo não ofertou à fiscalização tais documentos. Afirma ainda o Auditor-Fiscal:

Além disso, a alegação do contribuinte de que adquire mercadorias utilizadas em sua atividade rural (adubos, fertilizantes, sementes, peças agrícolas, serviço de mecânicos) e que fornece grãos como forma de pagamento não foi comprovada e se configura muito provavelmente como um planejamento tributário abusivo. Esse planejamento tributário abusivo se caracteriza e se consoma uma vez que existia um forte e estreito vínculo de dependência entre o adquirente - pessoa física (Sr. Victor Cezar Priori) e as empresas vendedoras - pessoas jurídicas (suas empresas). Pelas características das transações havidas, depreende-se que as empresas do contribuinte, que operavam no agronegócio, eram na verdade braços empresariais que possibilitavam a emissão e posterior contabilização de um grande número de notas fiscais de despesas/investimentos. Isso tinha como objetivo a redução da base de cálculo do imposto, aumentando consideravelmente suas despesas na atividade rural. Em uma última análise, existem fortes indícios que as empresas do contribuinte se comportavam como uma rede criada para dar suporte à redução propositada dessa base de cálculo. (...)

A compensação de pagamentos (trocas de mercadorias) alegada pelo sujeito passivo, não foi demonstrada de forma a obedecer aos ditames legais. Note-se também que os valores a serem compensados entre receita de vendas e despesas de aquisições anuais em relação às 3 empresas não se equivalem conforme é mostrado a seguir: (...)

Em relação aos recibos apresentados pessoalmente pelo procurador do Sr. Victor Cezar Priori em 15/09/2017, nos quais as empresas em pauta dão quitação de recebimento de notas fiscais de despesas do contribuinte, conclui-se que os mesmos não servem como prova da compensação das transações uma vez que não há uma indicação efetiva da relação de troca havida entre as mercadorias envolvidas. Além disso, foram rubricados sem a devida indicação do nome e atribuição do assinante. A simples entrega de recibos não mostra qual troca foi realizada através do pagamento/recebimento de uma determinada nota fiscal.

Saliento novamente que o contribuinte foi intimado diversas vezes para que comprovasse esses pagamentos/compensações. Essas intimações foram feitas através dos termos enviados e também através de solicitações verbais quando da entrega pessoal de documentos feita pelos procuradores do contribuinte.

Também, pelo mesmo motivo, as empresas do contribuinte foram intimadas através dos termos de n.ºs 155, 183 e 184. Como já se relatou no item "2-DOS FATOS", as empresas do Sr. Victor Cezar Priori se limitaram a prestar informações semelhantes àquelas prestadas pelo contribuinte em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 154.

Dessa forma, verifica-se a não comprovação dos recebimentos dessas aquisições e nem da compensação das diversas transações comerciais. Assim, esses lançamentos de despesas/investimento dos livros-caixa foram glosados.

Da leitura dos excertos acima colacionados, constata-se que a tese empreendida pela defesa desde a impugnação mantém-se a mesma. Não há que se falar em inidoneidade de documentos apresentados.

É de conhecimento amplo que, no âmbito agrícola, ocorrem negociações amparadas na permuta de bens e serviços por parte da produção rural. Entretanto, a atuação fiscal em momento algum disse que tal operação de compensação não poderia ter ocorrido, mas apenas, como muitas vezes destacado acima, que as mesmas deveriam ser comprovadas.

Não há e nunca houve problema algum com ajustes particulares de que um determinado bem ou insumo seja, no seu tempo, pago mediante a entrega de grãos ou outro produto qualquer. O que não se admite é que esta operação se dê sem um mínimo de formalidade ou controle, sobretudo quando envolve quantias tão relevantes. Não se trata de excesso de formalismo, mas de cumprimento da legislação, que atribui ao Agente Fiscal a obrigação, sob pena de responsabilização funcional, de constituir o crédito tributário pelo lançamento sempre que se deparar com infração à legislação tributária da qual resulte redução ou não pagamento de tributo devido.

O que se verifica nos autos é a emissão de documentos fiscais sem qualquer observação que os diferenciem de um documento que teria sua quitação da forma mais tradicional (dinheiro). A defesa não aponta um único contrato de compra e venda ou documento equivalente que dê algum corpo a tais ajustes, indicando, por exemplo, que produto K, pelo valor X, será quitado na data Y, pela entrega de tantas sacas da mercadoria W, pelo valor Z.

Não parece precipitado afirmar que tal nível de informalidade não seria verificado se as partes envolvidas não estivessem todas vinculadas à mesma pessoa física.

Neste sentido, caberia ao contribuinte demonstrar que as operações de permuta, as quais, frise-se, não encontram obstáculos legais ou normativos, efetivamente ocorreram. Caberia a ele detalhar, por contrato, o valor da operação e a forma de sua quitação. Não basta juntar notas fiscais de saída e entrada de mercadorias ou mesmo declarações de representantes de empresa, já que, por si só, não se constituem em elemento suficiente à comprovação da alegada operação de compensação.

Não parece haver outra palavra para classificar o que se verifica nos autos que não seja, literalmente, uma “confusão patrimonial”. Tal confusão é de tal ordem que foram apresentadas despesas quitadas por terceiros, supostas compensações sem qualquer controle, documentos pessoais relativos a empréstimos bancários, título de capitalização, rendimentos em ações, despesas pessoais, empréstimos para pessoas da família, etc.

Ressalte-se que as despesas glosadas o foram não por conta da vinculação societária do recorrente às pessoas jurídicas envolvidas, mas exclusivamente pela falta de comprovação efetiva de que, de fato, o contribuinte arcou com o ônus do pagamento.

Ainda que empenhado crédito à boa-fé e à idoneidade do contribuinte e de documentação apresentada, bem assim considerando que se tratam de despesas normais e usuais na atividade rural, não se pode afastar a obrigatoriedade prevista na legislação de que a efetivo desembolso seja comprovado.

Por fim, com bem ressaltado pela decisão recorrida, o litígio em questão está limitado à glosa de despesas da atividade rural, sendo imprópria a conclusão recursal de que, havendo glosa de despesas realizadas com determinada pessoa jurídica, as receitas de mesma origem deveriam ser desconsideradas.

Assim, nada a prover.

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo