



**Processo nº** 10120.728329/2021-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-010.505 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2023  
**Recorrente** ROQUE FACHINI FILHO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2018

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL NÃO COMPROVADAS (LIVRO CAIXA).

Desde que estejam escrituradas no Livro Caixa, somente são dedutíveis as despesas de custeio e de investimento necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora. Compete ao contribuinte provar, por meio de documentação, que as despesas pleiteadas se enquadrariam no conceito de indispensáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle, Joao Mauricio Vital (Presidente). Ausente o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 5369-5386) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) A análise da DRJ confunde despesas de custeio com investimentos na atividade. Além disso, em que pese não sejam consideradas normas

tributárias, as decisões administrativas citadas na impugnação devem guiar a interpretação das decisões;

- b) A exigência da demonstração do efetivo pagamento só se faz necessária ante indícios de irregularidades nos outros documentos comprobatórios de que trata o art. 10 da IN RFB nº 84/2001. Ainda, os pagamentos em dinheiro são a praxe nas fazendas, principalmente no pantanal - e note-se que estes foram apenas uma parte dos pagamentos não reconhecidos pela fiscalização;
- c) Quanto aos item 2 e 3 da decisão recorrida: A exigência de reconhecimento de firma das assinaturas dos prestadores de serviço e da apresentação dos contratos é incompatível com a realidade do campo, em que os serviços são feitos normalmente com contratos tácitos e em áreas muito distantes de qualquer cartório. As provas dos pagamentos são os recibos com a discriminação dos serviços prestados, sendo ônus da fiscalização a demonstração da inidoneidade desses documentos, o que não ocorreu no caso;
- d) Quanto ao item 4 da decisão recorrida: Descabem as glosas de contribuições para o Fundersul e taxas do IAGRO. Isso porque as taxas do IAGRO são permitem o trânsito dos animais para o abate, dos leilões de compras do gado para as fazendas, sem o que não há atividade pecuária possível, enquanto o FUNDERSUL simplesmente substitui o ICMS que, como sabemos, é despesa de custeio. Ao contrário do que afirma a decisão recorrida, tais despesas se amoldam ao previsto pelo art. 62, § 2º, do RIR/99;
- e) Quanto aos itens 5 da decisão recorrida: Em que pesem os argumentos da DRJ, nota-se que quem suporta o encargo da contribuição previdenciária denominada FUNRURAL é o produtor rural, pois a empresa adquirente apenas retém o valor da nota fiscal e efetua o recolhimento do tributo com esse montante. A prova disso é que, a partir da Lei nº 13.606/2018, os produtores rurais devem optar pela forma de contribuição previdenciária, se será pela comercialização (FUNRURAL) ou se perla folha de pagamento
- f) Quanto ao item 6 da decisão recorrida: Parte das despesas com a Agroline foram devidamente comprovados por meio de documentos idôneos previstos pelo art. 10 da IN RFB nº 83/2001;
- g) Quanto ao item 7 da decisão recorrida: A legislação citada pela DRJ diz respeito às despesas de livro caixa do contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros, mas não das despesas de custeio da atividade rural. Reitera-se que as despesas com combustíveis e lubrificantes são essenciais para a atividade do recorrente e foram comprovadas por meio de documentos previstos pelo art. 10 da IN RFB nº 83/2001;

- h) Quanto ao item 8 da decisão recorrida: Reitera-se que as despesas com asfalto líquido e perfilados de aço foram utilizadas para a atividade do recorrente, principalmente para a construção de mangueiros (instalações para o manejo do gado), sendo comprovadas por documentos previstos pelo art. 10 da IN RFB nº 83/2001;
- i) Quanto ao item 9 da decisão recorrida: Reitera-se que se tratam de despesas com produtos aplicados na atividade rural, cuja efetividade foi comprovada por documentos previstos pelo art. 10 da IN RFB nº 83/2001;
- a) Quanto ao item 10 da decisão recorrida: Descabem as glosas de despesas com aeronave e com Eletrônica Aero Rural Ltda, posto que as propriedades são de difícil acesso rodoviário, sendo até impossível em alguns meses do ano, tornando-se imprescindível o uso de aeronave para o transporte de produtos e insumos;
- j) Quanto ao item 11 da decisão recorrida: Os pagamentos relativos à compra e venda de gado são comprovados pelos documentos previstos pelo art. 10 da IN RFB nº 83/2001 e pelos extratos da Agência IAGRO ora juntados. Acrescenta-se o seguinte sobre as subdivisões deste item o seguinte:
  - i. Quanto ao item 11.1 da decisão recorrida: A fiscalização aceitou apenas parte dos pagamentos sem motivo. Não há razão em desconsiderar as despesas comprovadas com notas fiscais e extratos do IAGRO;
  - ii. Quanto ao item 11.2 da decisão recorrida: Não procede a afirmação da decisão recorrida quanto à falta de verossimilhança no pagamento feito por cheque para a esposa do vendedor do gado adquirido. É certo que o pagamento realizado no exato valor da compra de gado, para esposa com o mesmo sobrenome do vendedor, só pode estar relacionado com a aquisição dos animais. Ainda, a fiscalização possui acesso às declarações de imposto de renda tanto do vendedor quanto da sua esposa, podendo diligenciar para confirmar as alegações do contribuinte. Além disso, a DRJ se esquece que as declarações de marido e mulher podem ser feitas em conjunto e a tributação é uma só;
  - iii. Quanto ao item 11.3 da decisão recorrida: A operação aqui mencionada foi demonstrada por meio de comprovante de TED. Não procede a alegação de que a natureza da despesa não teria sido comprovada porque o campo destinado a finalidade da transferência não pode ser preenchido livremente pelo contribuinte, devendo ele apenas escolher alguma das diversas opções pré-estabelecidas;
  - iv. Quanto ao item 11.4 da decisão recorrida: A fiscalização e a DRJ pecam pelo preciosismo ao exigir a coincidência de datas entre a nota fiscal e o cheque, uma vez que é praxe na atividade que os

pagamentos sejam feitos após a chegada dos animais às fazendas, principalmente no pantanal;

- v. Quanto ao item 11.5 da decisão recorrida: A fiscalização e a DRJ pecam pelo preciosismo ao exigir demonstrações por faturas e a indicação da nota fiscal no cheque utilizado para o pagamento, o que nunca se faz na atividade rural;
- k) Quanto ao item 12 da decisão recorrida: A fiscalização tem acesso às declarações dos vendedores através do SPED, o que não está ao alcance do recorrente, cabendo a aplicação do art. 37 da Lei nº 9.784/99. Entretanto, verifica-se que as despesas já foram comprovadas por documentos previstos pelo art. 10 da IN RFB nº 83/99 e também por extratos da agência IAGRO juntados com o recurso. As despesas em questão estão discriminadas às fls. 5379 e 5380;
- l) Quanto ao item 13 da decisão recorrida: O art. 154, § 2º, do RIR/99 pode ser aplicado ao caso por analogia. Reitera-se que descabem as glosas aqui tratadas porque se tratam de despesas aplicadas na atividade rural que foram comprovadas por documentos previstos pelo art. 10 da IN RFB nº 83/99;
- m) Quanto ao item 14 da decisão recorrida: As benfeitorias adquiridas juntamente com a terra nua da fazenda adquirida têm o seu preço comprovado por escritura pública que as discrimina, bem como o VTN. Os pagamento foram comprovados através dos cheques juntados aos autos, cujos beneficiários são a mãe e seus filhos, na proporção de cada um dos proprietários constantes da matrícula do imóvel, além do instrumento particular anterior à escritura. Caso não se aceite os valores constantes da escritura pública, deve ser ao menos utilizado o VTN constante do SIPT para valores a Terra Nua e a diferença do pagamento realizado seria equivalente às benfeitorias. É certo que as benfeitorias, tanto anteriores quanto posteriores à aquisição da fazenda, são aplicadas na atividade rural. As despesas de pequeno valor são aquelas já esclarecidas que são despesas pagas em dinheiro, mas, com as respectivas notas fiscais;
- b) Quanto ao item 15 da decisão recorrida: A decisão recorrida abandona parte dos argumentos da autuação para dizer que essas despesas foram glosadas por falta de comprovação, o que não é verdade pois despesas têm suas comprovações e os pagamentos se comprovam através de notas fiscais respectivas, não só dessas despesas quanto das despesas com projetos técnicos para financiamentos de custeios pecuários que a Autoridade Julgadora de 1<sup>a</sup> Instância nem ao menos menciona. Descabem as glosas de despesas com aquisição de animais em leilões, escritórios de contabilidade e elaboração de projetos, uma vez que são necessárias para o desenvolvimento da atividade rural do contribuinte;
- c) Quanto ao item 16 da decisão recorrida: Descabem as glosas de despesas com alimentação, uma vez que são destinadas indistintamente a todos os

empregados da fazenda, tratando-se de custos essenciais para a atividade - ainda mais se considerado o difícil acesso às propriedades;

- n) Quanto ao item 17 da decisão recorrida: Repete-se o mesmo erro do item 7 acima comentado, além do preciosismo de se exigir a indicação de quais máquinas utilizaram os produtos adquiridos;
- o) Quanto ao item 18 da decisão recorrida: Novamente, se tratam de despesas adequadamente comprovadas por documentos previstos pelo art. 10 da IN RFB nº 83/99;
- p) Quanto ao item 19 da decisão recorrida: Repete-se o mesmo erro do item 7 acima comentado, além do preciosismo de se exigir a indicação de quais máquinas utilizaram os produtos adquiridos. Bastaria aqui verificar que as notas fiscais indicam como destino dos produtos as fazendas do contribuinte para saber que seriam aplicadas na atividade rural;
- q) Quanto ao item 20 da decisão recorrida: As despesas indicadas neste item relativas às despesas com veículos utilitários e demais gastos com a aeronave de uso exclusivo para atender as demandas nas fazendas no valor, tem como justificativa das glosas que o contribuinte não apresenta provas concretas de que essas despesas eram gastos exclusivos da atividade rural e as despesas com aeronave por transportar passageiros, o que não se aceita, como já exaustivamente se explicou, tanto em relação às despesas com aeronave justificado no item 10 e as despesas com utilitários indicando as fazendas a que se destinam; e
- r) Quanto ao item 21 da decisão recorrida: Neste item constam despesas com aeronave já justificado no item anterior no valor de R\$ 800,00 e item 10 deste recurso voluntário, e, despesas com custas judiciais, trabalhistas que absurdamente foram desconsideradas por não estarem inseridas no rol de gastos relativos à atividade fim do contribuinte, apesar de como já dito, não existe rol de despesas de custeio, como se esse custeio não estivesse estreitamente ligado às despesas com empregados, equiparando-se à folha de pagamentos de salários, que é o que se discute em ações trabalhistas.

Ao final, formula pedidos nos termos da fl. 5386.

A presente questão diz respeito ao lançamento vinculado ao procedimento fiscal nº 0120100.2019.00403-9 (fls. 3-5284) que constitui crédito tributário de Imposto de Renda de Pessoa Física, em face de Roque Fachini Filho (CPF/CNPJ nº 035.256.768-67), referente a fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2017. A autuação alcançou o montante de R\$ 2.814.044,91 (dois milhões oitocentos e quatorze mil e quarenta e quatro reais e noventa e um centavos). A notificação do contribuinte aconteceu em 09/04/2021 (fl. 5285 e 5286).

Nos campos de descrição dos fatos e enquadramento legal da notificação, consta o seguinte (fls. 5222):

## ATIVIDADE RURAL

## INFRAÇÃO: DESPESA DA ATIVIDADE RURAL NÃO COMPROVADA

Despesa da atividade rural não comprovada, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2017	316.964,87	75,00
31/12/2017	5.099.268,99	75,00

## ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2017 e 31/12/2017: Arts. 62, 71 e 83 do RIR/99, Art. 1º, inciso IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 13.149, de 2015.

O Relatório Fiscal de fls. 5274-5284, além de descrever em detalhes os procedimentos realizados, informou na tabela de fl. 5279 os critérios que levaram à desconsideração da documentação apresentada pelo contribuinte para comprovar despesas de sua atividade rural. Quanto as despesas que não foram tidas como não comprovadas, afirma-se o seguinte:

**III. DAS DESPESAS GLOSADAS** – Resumos: I e II, respectivos anexos (fls. 5.221, ss.) Conforme já assinalada, nesta narração, a análise em relação à qualidade fisco-tributária dos elementos de prova, juntados ao referido DCC5, encontra-se segmentada em cada uma das contrapartidas contábeis lançadas no livro-Caixa 2017.

Os quadros resumos, I e II, resumem os saldos glosados sobre as despesas lançadas naquele livro-Caixa, conforme a seguir.

[planilhas de resumos I e II à fl. 5280]

**III.1. Das Considerações sobre as Glosas Recém-Anotadas.**

Os resumos, I e II, apontam os saldos dos valores glosados, que correspondem,

UM - R\$ 5.099.268,99 – e, para este montante, a Fiscalização enquadra sua análise conclusiva aliada aos códigos de legenda, de nº 1 (comprovantes de pagamentos não localizados ...) e demais códigos [nos casos de lançamentos que, além da situação de pagamentos não localizados, há também a constatação de outros vícios, por exemplo: o valor se refere a produto/serviço que não se alinha a subsídio à atividade rural (cód. 8), e assim por diante]; e,

DOIS - R\$ 316.964,87 – para este montante, a Fiscalização enquadra sua análise conclusiva aliada a demais códigos de legenda (excluída a legenda nº 1), porque tais lançamentos correspondem a pagamentos localizados. Mas, à luz de um ou outro vício presente, que obsta a utilização do valor como despesa dedutível, para se chegar à base de cálculo do tributo, a Fiscalização conclui o enquadramento em quaisquer outro(s) código(s), de 2 a 11.

Para os esclarecimentos em relação à constatação, apontada pela nota de rodapé, de nº 6, destacamos os saldos seguintes.

- (21505) R\$ 133.880,44 – refere-se a valores lançados como despesa dedutível, e que se trata de 'Taxa do IAGRO de MS (516) e Contribuição para Fundersul de MS (910). Portanto, não constitui insumo/subsídio à atividade rural (AR);

- (21507) R\$ 322.238,387 - refere-se a valores lançados como despesa dedutível, neste livro-Caixa de 2017, pelo ora fiscalizado, e que se trata de destaques a Funrural, efetivados pelos frigoríficos compradores de gado [fls. 4.958(supra)/60]. Portanto, indedutível como despesa no livro-Caixa de 2017;
- (21613) R\$ 711.997,25 - trata este saldo de glosas sobre supostos arrendamentos pelo interessado, mediante dois arrendadores. O fiscalizado foi reintimado (TIF nº 403-C) a apresentar os respectivos comprovantes (contratos e pagamentos), mas não juntou ao DCC tais papeis, para comprovar os valores, de R\$ 532.867,25 e de R\$ 179.130,008 (fls. ?; 1459 e 4554/4637);
- (21717) R\$ 425.488,26 – Compõe este saldo o valor, de R\$ 331.135,19, que corresponde a NF 56133, emitida pela J P MARTINS AVIAÇÃO LTDA, em referência ao motor LYCOMING PR-RQF. Portanto, despesa desalinhada à atividade produtiva vinculante à atividade rural (fl. 4.225);
- (22101) R\$ 1.313.751,70 – Este saldo retrata os valores de aquisições de gado, que o sujeito passivo, intimado em duas oportunidades (TIFs, de n.ºs 403-A e 403-D), não junta ao DCC os comprovantes de pagamentos sobre essas compras [(anexo ao Resumo I, planilha de folha 29 de 32), proc. principal às fls. 4316/86, c/c, 4744/4926];
- (22101) R\$ 526.897,30 – Também, este saldo vincula-se a valores relativos à transação com as aquisições de gado, de citação imediata. Contudo, o montante deste saldo decorre de diferença apurada entre os valores de compra lançados no livro-Caixa e os valores constantes dos comprovantes de pagamentos, que se revelam menores que os correspondentes registros contábeis [(anexo ao Resumo I, planilha de folha 28 de 32), proc. principal às fls. 4316/86, c/c, 4744/4926];
- (23105) R\$ 101.932,00 – Este saldo monta valores referentes a aquisições com madeira tratada de eucalipto e a prestações de serviços por terceiro relativa a reparos/feituras de cercas, retiradas de tábuas de madeira, e outros. Contudo, não junta ao DCC qualquer contrato sobre a prestação daqueles serviços, bem como os comprovantes bancários atinentes àqueles pagamentos (i) sobre os serviços prestados (reduzidos apenas a recibos) e (ii) sobre as compras dos eucaliptos (fls. 4390/4422; ... 4391; 4412; 4420; planilha 30 de 32);
- (23111) R\$ 953.798,00 – Compõe este montante o valor, de R\$ 935.453,00, que corresponde a parcela de compra de imóvel rural à família DITTMAR (fls. 4428/36, c/c, planilha fl. 31 de 32), no caso, referente a valor, supostamente pago, em 2017, a MARIA ELISA HINDO DITTMAR CPF 024.596.551-34 (fl. 4.430, infra). À cláusula segunda ('DO PREÇO DO OBJETO E FORMA DE PAGAMENTO') relativa ao contrato de compra e venda, em tela, consta que "[...] E-) Até o dia 30 (trinta) de novembro de 2018 (Dois mil e dezoito), os valores dos pagamentos serão R\$ 647.880,00 (Seiscentos e quarenta e sete mil e oitocentos e oitenta reais) que corresponde a parte do pagamento da terra nua da área ora vendida e R\$ 935.454,00 (Novecentos e trinta e cinco mil e quatrocentos e cinquenta e quatro reais) que corresponde a parte do pagamento das benfeitorias da área ora vendida. Ficando pactuado que este último pagamento sofrerá uma correção monetária e juros igual ao índice do mesmo rendimento da poupança e que esta atualização será de 01/01/2018 até o dia 30/11/2018. [...] Campo Grande/MS, 16 de setembro de 2015. [...]"

◊ Reintimado, mediante termo de intimação fiscal (TIF), de nº 403-E, o interessado se limita à juntada dos documentos, às folhas 5188/5212, adicionando à parte final os papeis bancários (i) depósito, de R\$ 583.334,00, e (ii) uma via sobre cópia de cheque, de R\$ 500.000,00, de sua emissão, a favor da Srª Maria Elisa ..., (iii) acrescidas de duas outras vias de cheques, de iguais valores, de R\$ 250.000,00, a favorecidos outros, que a) não se trata da Srª Maria Elisa ..., e b) vias de cheques destituídas de quaisquer indícios sobre possível liquidação bancária (sobretudo, no ano-calendário de 2017), (iv) tais papeis montam o valor, de R\$ 1.583.334,00 (647.880,00 e 935.454,00), que o

interessado alega agasalho, parte a terra nua (R\$ 647.880,00) e parte a benfeitorias (R\$ 935.454,00); contudo, pairam ainda dúvidas, que carecem serem, devidamente, esclarecidas (1) a prova material sobre a data de liquidação bancária dos três cheques em questão, e (2) a relação dos bens, que o interessado alega tratarem das benfeitorias periciadas, para afastar aquele montante, de R\$ 935.454,00, da aludida incidência tributária. Isso, sobretudo, em atendimento às disposições, da Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º, do Decreto 3.000 (RIR/99), de 1999, art. 62, § 2º, inciso I, c/c, IN SRF nº 83, de 2001, art. 9º.

● (24108) R\$ 81.573,95 – Consiste este saldo em valores lançados à vista de históricos, do tipo, comissão sobre leilão, elaboração de projeto e outros (como: boletos...). À semelhança dos demais casos, analisados, os códigos de legenda alinhados esclarecem a motivação de cada um dos valores glosados. Assim, (i) comissão sobre leilões não guarda estreita vinculação ao aumento da capacidade produtiva da atividade rural, em questão, sobretudo, leilões sobre venda do gado, (ii) elaboração de projetos, no caso, não consta localização, além de comprovante sobre pagamentos, dos respectivos contratos (Decreto 3.000 (RIR/99), de 1999, art. 62, § 2º, inciso V), (iii) dos boletos, juntados (inclusive, às folhas 5213, e ss.), não se identifica os registros da imprescindível autenticação bancária, e assim por diante.

● Dos demais saldos glosados, conforme revelados pelo Resumo I, poderemos ainda ressaltar os destaques seguintes,

① os valores gravados, pelo fiscalizado, mediante recibos, não se mostram acompanhados dos contratos sobre os serviços prestados, conforme demonstram as situações das contrapartidas: 21502/4 e 23105 - com efeito, face a ausência de satisfação deste requisito (recibo deverá ser acompanhado do respectivo contrato), o reconhecimento público de tais recibos sobre a sua validade resta assim prejudicado (código de legenda: 3);

② as demais situações encontram-se reveladas pelas contrapartidas, (i) 21511 e 21710, basicamente, ausência de comprovante sobre pagamentos (cód. 1), e (ii) 21714/9 seguidas, todas estas, também, da ausência de comprovante sobre pagamentos; mas, sobretudo, revelando glosas devidas a despesas, que, segundo consta de cada elemento de prova, trata-se de ônus, pelo interessado, sobre produto e/ou serviço (a) não vinculado à produção rural (cód. 8), e/ou (b) com ausência de indicação/identificação sobre a finalidade/destinação do produto/serviço (códigos: 10 e/ou 11), respectivamente, conforme prescrevem, de forma especial, as disposições (a1) Decreto 3.000 (RIR/99), de 1999, art. 62, §§ 1º e 2º, e (b1) IN SRF nº 83, de 2001, art. 10, caput (parte final).

● Depreende-se, então, que, as nossas considerações sobre as glosas anotadas pelo Resumo II, no montante de R\$ 316.964,87, encontram-se em plena consonância com as alusões apontadas pelo destaque, de nº ②, mediante as considerações reveladas em (a) e (b), em harmonia, dentre outras, com as disposições trazidas, a lume, pelas extensões (a1) e (b1), acima. Assim, apontamos a este respeito o que se segue.

◊ (21708) R\$ 181.675,68 – Este saldo consiste em valores lançados decorrentes de compras sobre mercadorias realizadas, pelo sujeito passivo, de forma frequente e preponderante, no AQUINO FLORES SUPERMERCADO EIRELI (fls. 3031/3699). Trata-se, portanto, de valores, revelados mediante centenas de eventos, raramente, ultrapassando R\$ 2.000,00 (Dois mil reais)<sup>9</sup>, e representados pelas aquisições de gêneros alimentícios em geral. Conforme, recente alusão sobre o motivo da glosa, filiase o saldo ao código de legenda, de nº 8; e,

◊◊ E, assim por diante, os demais saldos glosados, de R\$ 2.854,45 (21709), R\$ 27.714,77 (21714), R\$ 1.432,10 (21715), R\$ 42.363,65 (21716), R\$ 39.573,34 (21717), e R\$ 21.350,88 (24119), predominantemente, motivados pelos códigos de legenda 8, 10 e 11.

O contribuinte apresentou impugnação em 06/05/2021 (fls. 5293-5305) alegando que:

- d) Descabem as glosas das despesas referentes aos recibos de Crispim Pereira dos Carmo, Severina Josefa dos Santos, Marcílio Miranda e Wagner de Oliveira Ricci. Isso porque não há como fazer o registro em cartório de todos os contratos de prestação de serviços como previsto no art. 201 da Lei n.º 10.406/2002, pois os custos inviabilizariam a atividade. Há que se observar que os serviços são prestados no pantanal mato-grossense, com grandes dificuldades de acesso, e que os prestadores muitas vezes não tem conta bancária para receber pagamentos por transferência e não podem se deslocar para descontar cheques - por isso os pagamentos foram em dinheiro em espécie. O art. 154, § 2º, do RIR/99 estabelece que não é necessário o registro público de instrumento particular. No presente caso não há instrumentos particulares pelas próprias características da operação, com pessoas simples do campo. O art. 10 da IN citada indica como comprovação idônea da despesa diversos tipos documentos, não sendo essencial a demonstração financeira do pagamento;
- e) Descabem as glosas de contribuições para o Fundersul e taxas do IAGRO. Isso porque as taxas do IAGRO são permitem o trânsito dos animais para o abate, dos leilões de compras do gado para as fazendas, sem o que não há atividade pecuária possível, enquanto o FUNDERSUL simplesmente substitui o ICMS que, como sabemos, é despesa de custeio;
- f) Descabem as glosas de despesas com o FUNRURAL sob a alegação de que, por estarem destacadas nas notas fiscais pelos frigoríficos, estes é que estariam arcando com esses custos. Ocorre que os lançamentos da Receita da venda de gado pelo impugnante são feitos pelo total, sem o desconto do FUNRURAL e o impugnante só recebe o valor líquido descontado do valor retido dessa contribuição, e, essas despesas de custeio, são lançadas, considerando que é parcela dedutível, como se pode observar nos lançamentos contábeis e Notas Fiscais;
- g) Descabem algumas das glosas de despesas com Agroline Comércio de Produtos Veterinários. Isso porque a falta de carimbo recebido não é motivo para desconsiderar a documentação apresentada, ainda mais se observado que consta o CPF do contribuinte e que a nota fiscal à vista é suficiente para comprovação dos pagamentos;
- h) Descabem as glosas de despesas com combustíveis e lubrificantes sob a alegação de que não seriam insumos da atividade rural, pois não há como exercê-la sem a utilização de máquinas que demandam esses produtos para funcionar. As notas fiscais apresentadas tem como destinatário apenas o impugnante e as fazendas nas quais os insumos seriam usados. Não há como afirmar que o contribuinte utilizaria os produtos em outra atividade. As notas fiscais comprovam os pagamentos à vista;

- i) Descabem as glosas de despesas encabeçadas por Rita Pereira Lopes e outros relativos à contrapartida 21715, bem como aqueles encabeçados por Lucas Ferreira de Paula ME e outros relativos à contrapartida 21716, sob a alegação de não se tratarem de insumos da atividade rural e por falta de pagamento. Isso porque os produtos adquiridos são insumos de utilização nas propriedades rurais (como chapas e perfilados de aço para os mangueiros e asfalto líquido para proteção de estruturas de madeira). Além disso, as notas fiscais comprovam os pagamentos à vista;
- j) Descabem as glosas de despesas com aeronave e com Eletrônica Aero Rural Ltda, posto que as propriedades são de difícil acesso rodoviário, sendo até impossível em alguns meses do ano, tornando-se imprescindível o uso de aeronave para o transporte de produtos e insumos;
- k) Descabem as glosas de despesas relativas à compra de gado, contrapartida 22101, sob a alegação de falta de comprovação de pagamento. O contribuinte apresenta comprovantes de pagamentos através de cheques e TEDs;
- l) Descabem parte das glosas de despesas de custeio de contrapartida 22101, relativas a diferenças a maior que o lançado no livro caixa. Isso porque as notas fiscais fazem prova da efetividade dos pagamentos e, além disso, a fiscalização tem acesso às informações das receitas obtidas pelos vendedores com essas operações (art. 37 da Lei nº 9.784/99), e assim deveria tê-las utilizado para confirmar as despesas do contribuinte;
- m) Descabem as glosas de despesas de contrapartida 23105 com Eliezio de Almeida da Silva. Isso porque, além das razões referentes às primeiras despesas comentadas acima, é necessário lembrar que a compra de eucalipto tratado é para postes de cercas, devendo ser considerados insumos da atividade rural;
- n) Descabem as glosas de despesas relativas às benfeitorias da Fazenda Rio Vermelho, adquiridas juntamente com a terra nua. Isso porque a operação é comprovada pela escritura pública de compra e venda e pelos cheques quitados ora apresentados. O Auditor-Fiscal deveria no mínimo aceitar a diferença entre o VTN de 2015 da Prefeitura Municipal de Corumbá que serve de base para o SIPT, no valor de R\$ 995,90 por hectare, que é o valor de mercado das terras aceito pela Receita Federal e o total da compra com as benfeitorias. Com relação às outras benfeitorias, tratam-se de pequenos valores comprovados pelos documentos elencados no art. 10 da IN nº 83/2001. Os itens que não foram considerados como insumos da atividade já foram comentados acima (asfalto líquido e concreto para reformas após a compra da Fazenda);
- o) Descabem as glosas de despesas com aquisição de animais em leilões, escritórios de contabilidade e elaboração de projetos, uma vez que são necessárias para o desenvolvimento da atividade rural do contribuinte;

- p) Descabem as glosas de despesas com alimentação, uma vez que são destinadas indistintamente a todos os empregados da fazenda, tratando-se de custos essenciais para a atividade - ainda mais se considerado o difícil acesso às propriedades;
- q) Descabem as glosas de despesas com derivados de petróleo sob o argumento de que não são indicadas as máquinas em que os insumos teriam sido utilizados. Verifica-se pelo alto valor das despesas, por constar como destino nas notas fiscais as fazendas, é certo que os produtos foram utilizados em uma infinidade de máquinas agrícolas, não fazendo sentido a exigência da fiscalização. O mesmo ocorre com parte das despesas com Brandão e Torminato entre outros, contrapartida 21716, já que se tratam de produtos e serviços relativos à manutenções e peças dessas máquinas; e
- r) Descabem as glosas com veículos utilitários e aeronave, de contrapartida 21717, pois também se tratam de gastos essenciais à atividade. Pela mesma razão, descabem as glosas com custas judiciais de processos trabalhistas de empregados e com a hangaragem de aeronave.

Ao final, formulou pedidos nos termos de 5305.

A Delegacia de Julgamento da receita Federal do Brasil 07 (DRJ), por meio do Acórdão n.º 107-012.729, de 25 de outubro de 2021 (fls. 5341-5361), negou provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal integralmente, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

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

Data do fato gerador: 31/12/2017

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL NÃO COMPROVADAS (LIVRO CAIXA).

Desde que estejam escrituradas no Livro Caixa, somente são dedutíveis as despesas de custeio e de investimento necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora. Compete ao contribuinte provar, por meio de documentação, que as despesas pleiteadas se enquadrariam no conceito de indispensáveis.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

### *Conhecimento*

A intimação do Acórdão se deu em 24 de novembro de 2021 (fl. 5366), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 13 de dezembro de 2021 (fls. 5368-5386). A

contagem do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

***Mérito*****Das matérias devolvidas.****1. Dos documentos apresentados em fase recursal.**

O recorrente apresentou, às fls. 5387-5484, uma série de extratos do produtor rural emitidos pela Agência Estadual de Defesa Sanitária Animal e Vegetal - IAGRO que, segundo o próprio recurso voluntário, não haviam sido juntados aos autos anteriormente.

O Decreto nº 70.235/72 dispõe o seguinte sobre a juntada de documentos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente.
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A princípio, não se verificam quaisquer das hipóteses previstas para a juntada de documentos em fase recursal. No entanto, cabe aqui a observância do princípio do formalismo moderado – próprio dos processos administrativos – pelo qual se permitiria a apresentação de documentos extemporâneos, desde que idôneos e aptos a servir como meio de prova. O CARF tem acolhido tal posicionamento conforme as seguintes decisões:

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

Exercício: 2004

IRPF. DEDUÇÃO COM INSTRUÇÃO. DOCUMENTOS IDÔNEOS A COMPROVAR AS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE. DEFERIMENTO.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, e devem se referir às despesas do contribuinte ou de seus dependentes.

O contribuinte obrou comprovar por documentos idôneos que demonstrem a possibilidade de afastar a glosa do Imposto de Renda.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DOCUMENTOS JUNTADOS EM FASE RECURSAL. FORMALISMO MODERADO.

Tendo o contribuinte apresentado documentação comprobatória do seu direito, ainda que em fase recursal, deve ser acolhida para fins de constatação dos fatos ocorridos, pelo princípio do formalismo moderado no processo administrativo fiscal. Recurso Voluntário Parcialmente Provido

(Acórdão n.º 2301-007.167, de 05 de março de 2020)

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

Exercício: 2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Em processo administrativo fiscal considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, nos termos do art. 17, do Decreto Lei n.º 70.235/72, devendo ser observado o disposto no artigo 16, inciso III, do citado diploma.

A apreciação de matéria não contestada expressamente pelo contribuinte quando da impugnação, não pode ser apreciada pelo julgador de primeira instância. Em não tendo sido objeto do seu julgamento, não cabe ao julgador de segunda instância examiná-la, configurando, portanto, a preclusão processual no que diz respeito a parte do lançamento, especificamente à multa isolada, que é parte integrante do auto de infração. **GLOSAS DE DESPESAS MÉDICAS COM DEDUÇÕES INDEVIDAS. PROCEDÊNCIA. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS IDÔNEOS APRESENTADOS EM FASE RECURSAL. PROCEDÊNCIA.**

São admissíveis as deduções incluídas em Declaração de Ajuste Anual quando comprovadas as exigências legais para a dedutibilidade, com documentação hábil e idônea. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Tendo o contribuinte realizado a comprovação dos efetivos pagamentos das despesas médicas por meio de documentos idôneos, deve ser afastada parcialmente a glosa referente ao devido legal. Comprovada idoneamente por documentos que demonstrem a possibilidade de afastar a glosa do Imposto de Renda, ainda que em fase recursal, deve ser admitido os comprovantes apresentados a destempo, com fundamento no princípio do formalismo moderado, não subsistindo o lançamento quanto a este aspecto.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

(Acórdão n.º 2301-006.338, de 07 de agosto de 2019).

Veja-se que os documentos apresentados, mesmo que extemporaneamente, poderiam, em tese, vir a confirmar as alegações do recorrente. Dessa forma, admito excepcionalmente a juntada e análise dos documentos em questão nessa fase recursal.

## **2. Das glosas de despesas da atividade rural.**

Em síntese, o contribuinte manifesta seu inconformismo com a manutenção das glosas de despesas por parte da DRJ, indicando suas razões para cada grupo de verbas relacionadas na decisão recorrida.

Antes de proceder à análise específica das glosas, cumpre a fixação de alguns critérios que nortearão o exame das alegações e dos documentos a elas relacionados. Primeiramente, a dedução de despesas da atividade rural encontra permissivo no RIR/99, vigente à época dos fatos, na forma como segue:

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com:

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

§ 3º As despesas relativas às aquisições a prazo somente serão consideradas no mês do pagamento de cada parcela.

§ 4º O bem adquirido por meio de financiamento rural será considerado despesa no mês do pagamento do bem e não no do pagamento do empréstimo.

§ 5º Os bens adquiridos por meio de consórcio ou arrendamento mercantil serão considerados despesas no momento do pagamento de cada parcela, ressalvado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 6º No caso de consórcio ainda não-contemplado, as parcelas pagas somente serão dedutíveis quando do recebimento do bem, observado o art. 798.

§ 7º Os bens adquiridos por meio de permuta com produtos rurais, que caracterizem pagamento parcelado, serão considerados despesas no mês do pagamento de cada parcela.

§ 8º Nos contratos de compra e venda de produtos agrícolas, o valor devolvido após a entrega do produto, relativo ao adiantamento computado como receita na forma do § 2º do art. 61, constitui despesa no mês da devolução.

§ 9º Nos contratos de compra e venda de produtos agrícolas, o valor devolvido antes da entrega do produto, relativo ao adiantamento de que trata o § 2º do art. 61, não constitui despesa, devendo ser diminuído da importância recebida por conta de venda para entrega futura.

§ 10 O disposto no § 8º aplica-se somente às devoluções decorrentes de variação de preços de produtos sujeitos à cotação em bolsas de mercadorias ou cotação internacional.

§ 11 Os encargos financeiros, exceto a atualização monetária, pagos em decorrência de empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural, poderão ser deduzidos no mês do pagamento (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 4º, § 1º).

§ 12 Os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural, comprovadamente utilizados nessa atividade, não poderão ser utilizados para justificar acréscimo patrimonial.

De outro lado, no que tange à documentação considerada válida para a comprovação das despesas, prescreve a IN RFB nº 83/2001:

Art. 10. As despesas de custeio e os investimentos são comprovados mediante documentos idôneos, tais como nota fiscal, fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, identificando adequadamente a destinação dos recursos.

Parágrafo único. A Nota Fiscal Simplificada e o Cupom de Máquina Registradora, quando identificarem o destinatário das mercadorias ou produtos, são documentos hábeis para comprovar despesas efetuadas pelas pessoas físicas na apuração do resultado da atividade rural.

Tendo em vista que o lançamento se trata de atividade plenamente vinculada, nos termos do art. 142 do CTN, é certo que o auditor fiscal não poderá se afastar dos procedimentos indicados pela legislação tributária, mesmo que, em sua convicção pessoal, entenda que uma determinada despesa exija uma comprovação mais ou menos robusta.

Em outras palavras, o reconhecimento ou desconsideração das despesas não pode depender de avaliação meramente subjetiva por parte da fiscalização, devendo estar respaldado nas normas acima transcritas, cabendo a averiguação quanto ao preenchimento dos seguintes requisitos: i) A despesa deve estar regularmente escriturada em livro caixa; ii) Deve ser relacionada à atividade rural, revelando-se necessária à manutenção da fonte pagadora e/ou percepção da receita; e iii) Deve ser comprovada por meio de documentação hábil e idônea.

Não se deve esquecer porém que a inclusão das despesas da atividade rural, com o potencial resultado de redução do *quantum debeatur*, é uma opção do próprio contribuinte, podendo ele ser intimado a apresentar a comprovação correspondente - com a qual possui o dever de guarda pelo tempo do prazo decadencial do tributo.

Fixadas essas balizas, passa-se à análise das glosas das despesas na ordem em que foram tratadas pelo recurso voluntário.

## **2.1. Das glosas de despesas dos itens 2 e 3 da decisão recorrida.**

Tratam-se de despesas alegadamente relacionadas a prestações de serviços relacionadas à atividades nas propriedades rurais do contribuinte, especialmente para a instalação de cercas, que teriam respaldo em recibos assinados pelos prestadores de serviço, nos termos das fls. 301, 302, 4.930, 5.230 e 5.279 (item 2), bem como fls. 309, 319, 4.931, 4.932, 5.231, 5.232 e 5.279 (item 3).

A DRJ manteve as glosas principalmente pela falta de reconhecimento de firma das assinaturas dos emitentes nos recibos e pela inexistência de contratos com eles firmados, fundamentado tal entendimento nos art. 11, § 3º, do Decreto nº 5.844/1943 (que estabeleceria certa inversão do ônus da prova, depositando no contribuinte a responsabilidade de comprovar a efetividade das despesas declaradas) e no art. 219 do Código Civil (que atestaria os efeitos das declarações particulares tão somente entre os signatários, não alcançando outros particulares ou mesmo a administração tributária).

Em resposta, alega o recorrente que a exigência de formalidades como o reconhecimento de firma e formulação de contratos escritos seria exagerada tendo em vista as condições materiais da atividade dos prestadores de serviço, que seriam pessoas simples do campo, muitas vezes sem contas bancárias ou a possibilidade de deslocaram-se com frequência para cartórios que ficam muito distantes das localidades em que trabalham. Ainda, ressalta que a praxe nesse ramo de atividade, especialmente no pantanal mato-grossense, é a contratação verbal e paga em dinheiro, em razão das circunstâncias acima comentadas.

Pois bem, não tem razão o contribuinte. Veja-se que são apresentadas alegações genéricas quanto aos supostos custos excessivos de implementação das formalidades exigidas pela fiscalização, mas sem indicar elementos concretos de prova que demonstrem que as dificuldades de deslocamento tornariam verdadeiramente insustentável o registro mencionado.

Além disso, as informalidades eventualmente praticadas entre os particulares em nada podem afetar as análises do lançamento, dado o seu caráter plenamente vinculado.

Por fim, note-se que sem o reconhecimento de firma ou qualquer outro instrumento particular o que confirmasse, ao menos, a identidade dos contratantes e o preço do serviço, não há que se falar em documento válido nos termos do art. 10 IN RFB nº 83/2001. Isso porque não existe qualquer garantia mínima de que tais recibos refletem a realidade dos fatos, podendo ter sido confeccionados por qualquer pessoa (até mesmo pelo próprio contribuinte).

Dessa forma, afasto os argumentos e mantendo as glosas aqui referidas.

## **2.2. Das glosas de despesas do item 4 da decisão recorrida.**

Tratam-se de despesas relativas ao recolhimento de taxas para emissão de guias de trânsito de gado emitidas pela agência IAGRO e recolhimentos ao FUNDERSUL, que segundo o contribuinte substitui o ICMS. Alega-se essencialmente os mesmos fundamentos da impugnação administrativa, no sentido de que seriam despesas imprescindíveis à manutenção da atividade e a percepção de receita, bem como que a fiscalização confunde despesas de custeio com investimentos.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O Fisco negou as deduções da Taxa Iagro e da Contribuição Fundersul no montante de R\$ 133.880,44 sob o fundamento de que aquelas despesas não constituem insumos e nem subsídios à atividade rural, como podemos constatar na documentação de fls. 320 a 1.262, 5.233 a 5.235 e 5.279.

Analizando-se os argumentos do impugnante em conjunto com o que a norma legal determina, conclui-se que o autuado não tem razão nas suas exposições, haja vista que de fato esses gastos não se enquadram em nenhuma das hipóteses de despesas dedutíveis da atividade rural, previstas no art. 62, do RIR/1999, como anteriormente relacionado.

Dessa forma, é inviável acatar a despesa de R\$ 133.880,44, sendo necessário corroborar a glosa praticada pela fiscalização.

Tendo em vista o prescrito pelo art. 57, § 3º, do RICARF, bem como por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os como razões de decidir e mantendo as glosas deste item.

### **2.3. Das glosas de despesas do item 5 da decisão recorrida.**

Tratam-se de despesas relativas ao destaque em notas fiscais de venda do valor referente ao FUNRURAL. Alega o recorrente que ele mesmo é quem efetivamente arca com os custos desta contribuição, uma vez que retenção incide sobre o valor que lhe foi repassado como contrapartida pelas vendas identificadas nas notas fiscais e, dessa forma, as empresas adquirentes atuaram tão somente no repasse desses montantes. Afirma ainda que é evidente que se tratam de despesa necessária à sua atividade, por tratar-se de contribuição previdenciária rural, de caráter compulsório.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

A fiscalização glosou as deduções do Funrural no total de R\$ 322.238,38, pois tais despesas não tiveram o pagamento comprovado e/ou faltou documentação comprobatória, em conformidade com os comprovantes de fls. 1264 a 1.292, 5.236 e 5.279.

Novamente se verifica que ocorreu a mesma situação julgada no Item 2, visto que a autoridade tributária teve a conclusão de que a despesa só estaria de fato comprovada caso o contribuinte demonstrasse o efetivo pagamento dos gastos, tendo o autuado se furtado a providenciar tal justificativa.

De mais a mais, é de se notar que ainda que o interessado tivesse provado que teria verdadeiramente arcado com essa despesa, de modo algum poderia se utilizar daquela dedução, haja vista não existir previsão normativa para que o sujeito passivo possa abater esse gasto em seu Livro Caixa, como se observa da leitura do art. 62, do RIR/1999, no qual não se encontra qualquer amparo legal para tal dedução a título de despesa da atividade rural.

Sendo assim, não há outra alternativa que não seja a de confirmar a glosa do Funrural na quantia de R\$ 322.238,38.

Entendo correto o posicionamento adotado pela decisão recorrida. Como exposto acima, é necessário que o contribuinte comprove o efetivo da despesa, o que não aconteceu no caso em tela. Ainda, não se configura como despesa necessária à manutenção da fonte pagadora ou à percepção da receita, nos estritos termos do art. 62 do RIR/99.

### **2.4. Das glosas de despesas do item 6 da decisão recorrida.**

Tratam-se aqui de parte das despesas com Agroline Com de Prods Vet Ltda. e Ulisses Medeiros Junior. Alega-se que as notas fiscais apresentadas são suficientes para comprovar a despesa e afastar as glosas, posto que são documentação hábil e idônea nos termos do art. 10 da IN RFB nº 83/2001.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O Fisco não reconheceu as despesas de R\$ 40.531,00 com a Agroline Com de Prods Vet Ltda. e Ulisses Medeiros Junior, pois os citados gastos não tiveram o pagamento comprovado e/ou faltou documentação comprobatória, de acordo com os documentos juntados às fls. 1.308, 1.361, 1.362, 1.365, 1.366, 1.370 a 1.372, 1.374, 1.375, 1.377, 4.995 a 5.010, 5.237 e 5.279.

Frise-se que a fiscalização também destacou que uma das despesas não tinha documentação e outra faltava requisito essencial. Contudo, a ausência de comprovação do pagamento já faz cair por terra qualquer pretensão de dedução da despesa pleiteada.

É imperativo ressaltar outra vez que foi possível constatar a idêntica operação já relatada no Item 2, tendo em vista que o sujeito ativo chegou ao entendimento de que aquela despesa somente estaria provada mediante a comprovação do efetivo pagamento por parte do contribuinte, o que não restou demonstrado nos autos.

Desse jeito, deve permanecer no rol das despesas glosadas o montante de R\$ 40.531,00, relativo à contrapartida nº 21511.

Entendo correto o posicionamento adotado pela decisão recorrida. Como exposto acima, é necessário que o contribuinte comprove o efetivo da despesa, o que não aconteceu no caso em tela. Ainda, verifica-se que o recorrente não apresentou contraposição efetiva à falta de requisitos essenciais da documentação comprobatória apontada pela fiscalização, argumentando genericamente que as notas fiscais seriam suficientes.

Assim, afasto os argumentos e mantendo as glosas deste item.

## **2.5. Das glosas de despesas do item 7 da decisão recorrida.**

Tratam-se de despesas referentes a combustíveis e lubrificantes. Entende o recorrente que estão albergadas pelo art. 62 do RIR/99, uma vez que sua atividade demanda uso de grande quantidade de maquinário agrícola que, por sua vez, não pode funcionar sem os citados produtos. Afirma que é preciosismo exagerado a exigência de identificação de cada uma das máquinas e/ou veículos nos quais os combustíveis e lubrificantes foram utilizados. Assevera também que a legislação apontada pela DRJ não diz respeito às deduções de custeio da atividade rural, não podendo ser aqui aplicada.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

A autoridade tributária não aceitou despesas com combustível e lubrificante no total de R\$ 48.090,16, conforme dados e planilha de fls. 5.241 a 5.243 e 5.279 e documentação de fls. 3.720 a 3.783 e 4.129 a 4.282, tudo mencionado no Relatório Fiscal (contrapartida 21714). Subsidiariamente é imperativo lembrar que a própria Lei nº 9.250/1995, em seu art. 6º, que trata justamente daquelas pessoas físicas que se utilizam das deduções com Livro Caixa, dispõe que apenas o representante comercial autônomo pode se utilizar de dedução a título de transporte e locomoção, sendo que o combustível e lubrificante estão, obviamente, inseridos na mesma modalidade de despesa com transporte e locomoção (Tratores, Colheitadeiras, etc).

Percebe-se que a premissa para que os gastos não tenham sido considerados se deve à natureza deles, pois ainda que as máquinas do contribuinte utilizem combustíveis e lubrificantes, essas despesas não estão relacionadas diretamente à atividade rural. Tanto é verdade que várias outras atividades e profissões sujeitas ao Livro Caixa também não podem deduzir aqueles gastos. Como exemplo prático, é importante citar a figura de um médico obstetra que também possui um Livro Caixa para registrar as suas despesas e receitas. Contudo, tal profissional, não obstante precisar se deslocar muitas das vezes até os seus pacientes, de modo algum possui a prerrogativa legal de deduzir despesas com combustível ou transporte, já que esse custo não está intrinsecamente ligado à atividade fim de médico.

Com isso, conclui-se novamente que a dedução pleiteada pelo autuado está em desacordo com o art. 62, do RIR/1999, visto que o gasto não é uma despesa definida em Lei como passível de dedução na atividade rural, sendo vital ratificar a glosa implementada no Lançamento.

Entendo correto o posicionamento adotado pela decisão recorrida. Veja-se que as normas tributárias não podem ser interpretadas isoladamente, já que o direito positivo se trata de um sistema unitário cujas eventuais secções e subdivisões possuem caráter meramente didático. Nesse sentido, é imperativo que se observe a disposição do art. 6º da 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:

[...]

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

[...]

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

Tem-se que o contribuinte inclui-se no dispositivo em questão, uma vez que percebe rendimentos do trabalho não assalariado (provenientes de sua atividade rural), bem como está sujeito à dedução de despesas escrituradas em livro caixa. Assim, não há como aceitar seus argumentos diante da expressa vedação legal.

Entretanto, mesmo que tal situação fosse superada, mostra-se coerente a exigência de comprovação de que os produtos foram efetivamente utilizados com as máquinas e/ou veículos empregados na atividade rural. Ora, como já afirmado acima, é o contribuinte que deve manter a guarda da documentação que comprove o atendimento aos requisitos necessários ao reconhecimento das despesas e, dentre eles, aquele referente à relação do gasto com a atividade rural.

Nesses termos, se o contribuinte não faz o controle de quais máquinas e veículos se aproveitaram dos combustíveis e lubrificantes adquiridos, não cabe que a fiscalização presuma simplesmente que todos foram aplicados na atividade rural tão somente porque consta como destino dos produtos nas notas fiscais as fazendas do contribuinte - já que sempre existe a possibilidade de que os insumos sejam entregues lá e utilizados para alguma outra finalidade não demonstrada (tal como abastecimento de veículos de passeio ou até a revenda para terceiros).

Dessa forma, deixo de acolher os argumentos do recorrente para o fim de manter as glosas deste item.

## **2.6. Das glosas de despesas dos itens 8 e 9 da decisão recorrida.**

Tratam-se de despesas alegadamente relativas a compra de asfalto líquido, perfilados de aço e outros materiais de construção, os quais teriam sido aplicados pelo recorrente na construção e manutenção de mangueiros (estruturas destinadas ao manejo de gado) em suas propriedades rurais. Reitera-se que se tratam de despesas acobertadas pelo art. 62 do RIR e comprovadas por documentos previstos no art. 10 da IN RFB nº 83/2001.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

Analizando-se os elementos e dados de fls. 3.874 a 3.932, 4.283 a 4.341 e 5.244 a 5.245 e 5.279, relativos a despesas de R\$ 28.220,57, como por exemplo, com chapas de aço e

asfalto diluído, infere-se que na verdade o autuado continuou sem justificar os gastos, como requerido pela fiscalização, independente das diversas notas fiscais, e, principalmente, o sujeito passivo deixou de comprovar que aqueles gastos diriam respeito a sua atividade rural com gado, já que nos diversos comprovantes, trazidos à colação, não constam a destinação e a finalidade dos produtos/serviços.

Cabe ressaltar que ainda que se considerasse uma hipotética comprovação dos pagamentos, em nada mudaria o fato de que os custos não restaram vinculados à atividade do contribuinte.

Por conseguinte, as despesas em comento permanecem indevidas para efeito de dedução no Livro Caixa da Atividade Rural com Gado, por desobediência ao que dispõe o art. 62, do RIR/1999.

[...]

A mesma situação supracitada se dá neste Item, num total de despesa de R\$ 293.803,87, tendo em vista que os documentos de fls. 3.933 a 4.210, 4.342 a 4.465, 4.470, 4.472, 4.474, 4.479, 4.480, 4.481, 4.484, 4.499 a 4.502, 4.511, 4.512, 4.518, 4.519, 4.537 a 4.541, 4.553, 4.554, 4.561, 4.566, 4.575, 4.576, 4.580, 4.583, 4.589, 4.603, 4.604 e 4.725 a 4.795 e 5.279, referentes a despesas de R\$ 293.803,87, arguidos pelo autuado como sendo insumos, não tiveram êxito em provar o efetivo pagamento de forma conjunta com a comprovação de que os referidos gastos pertenceriam à atividade rural com gado, haja vista que os documentos não possuem a prova da destinação e finalidade dos produtos/serviços.

Por essa razão, levando-se em conta novamente o art. 62, do RIR/1999, as despesas ora julgadas devem ser consideradas como não dedutíveis no respectivo Livro Caixa.

Entendo correto o posicionamento da DRJ. Como afirmado no item anterior, é ônus do contribuinte não apenas a demonstração da efetividade das despesas, mas também que se tratam de custos ou investimentos necessários à manutenção da fonte pagadora ou percepção da recita. No caso em tela, mesmo que se tenham como demonstrados os pagamentos, o recorrente não apresentou qualquer documento que comprove inequivocamente que houve a aplicação dos materiais adquiridos na atividade rural, tendo a seu favor apenas as alegações do recurso e da impugnação administrativa.

Assim, deixo de acolher os argumentos do recorrente para o fim de manter as glosas deste item.

## **2.7. Das glosas de despesas do item 10 da decisão recorrida.**

Tratam-se de despesas relativas à aeronave alegadamente utilizada pelo contribuinte para a sua atividade rural. Assevera o recorrente novamente que se trata de despesa acobertada pelo art. 62 do RIR/99 e comprovada por meio de documentação prevista no art. 10 da IN RFB nº 83/99. Afirma também que a necessidade da aeronave decorre das dificuldades de acesso às suas propriedades, e que isso não se altera apenas porque também era utilizada para transporte de passageiros.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

As glosas de despesas com aeronave no montante de R\$ 425.488,26, conforme fls. 5.251 e 5.252, cujos documentos anexados pelo contribuinte estão com suas numerações de folhas anotadas nas fls. 5.251 e 5.252, também foram corretamente rechaçadas pela autoridade tributária em decorrência não só da falta de justificação do

pagamento, mas principalmente em decorrência da ausência de efetiva relação entre as despesas com aeronave e a atividade rural com gado praticada pelo interessado.

Neste contexto, é primordial enfatizar que esse tipo de gasto somente seria enquadrado como despesa da Atividade Rural se por acaso contivesse nos autos prova robusta de sua relação com o trabalho rural do contribuinte e houvesse a comprovação de que a aeronave era utilizada exclusivamente na atividade fim e não conjuntamente no transporte de pessoas, o que não restou comprovado pelo impugnante no presente processo, muito pelo contrário, já que o próprio autuado afirma que a aeronave era usada para o transporte de passageiros.

Por isso, cabe confirmar a dedução indevida dessa despesa com aeronave no valor de R\$ 425.488,26.

Entendo correto o posicionamento adotado pela decisão recorrida. Veja-se que o contribuinte segue admitindo que a aeronave era utilizada também para o transporte de passageiros.

Sendo certo que descabe o reconhecimento da despesa quando não aplicada direta e exclusivamente para a manutenção da atividade rural ou para a percepção de receitas dela decorrentes, afasto os argumentos do recorrente para o fim de manter as glosas deste item.

## **2.8. Das glosas de despesas do item 11 da decisão recorrida.**

As alegações deste item foram subdivididas em outros cinco itens, tratados a seguir. Tratam-se, em geral, de despesas relativas à compra de gado, sobre as quais aduz o contribuinte que já estariam comprovadas pelos documentos dos autos nos termos do art. 10, da IN RFB n.º 83/2001, além dos extratos emitidos pela Agência IAGRO apresentados com o recurso voluntário.

### **2.8.1. Das glosas de despesas do item 11.1 da decisão recorrida.**

Alega o recorrente que a fiscalização aceitou apenas parte da despesa de forma imotivada, pois a operação estaria demonstrada com as notas fiscais e com os extratos IAGRO.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O contribuinte lançou no Livro Caixa a despesa de R\$ 461.670,00. A fiscalização aceitou o pagamento de R\$ 381.780,00 à Raul e Noeli, conforme fl. 4.884, tendo o contribuinte trazido com sua impugnação o cheque nº 015560 do Bradesco de mesmo valor na fl. 5.319. Entretanto, não obstante a alegação do contribuinte em sua peça de defesa, não foi apresentada prova material do pagamento da diferença detectada pela fiscalização, sendo necessário manter a glosa.

Entendo correto o posicionamento da decisão recorrida. Em que pesem os argumentos do recorrente, tem-se que não restou comprovada a totalidade dos pagamentos declarados e, por isso, deve ser mantida a glosa da diferença identificada.

### **2.8.2. Das glosas de despesas do item 11.2 da decisão recorrida.**

Aqui o recorrente insiste que deve ser aceito o pagamento realizado para a esposa do vendedor do gado, tendo em vista que a operação se deu no mesmo valor descrito no livro caixa e trata-se de despesa acobertada pelo art. 62 do RIR/99. Além disso, afirma que a

fiscalização possui acesso às DIRPF do casal e pode confronta-las com as informações do recorrente, nos termos do art. 37 da Lei nº 9.784/99.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O impugnante lançou no Livro Caixa a despesa de R\$ 405.840,00 cujo fornecedor teria sido Oscar Augusto Costa Marques Neto, tendo sido glosada por falta de comprovação do pagamento, em consonância com a fl. 5.256.

O interessado trouxe os TED's de fls. 5.320 e 5.321 demonstrando a transferência para Mena Maria de B C Marques no valor de R\$ 162.970,00 em 15/02/2017 e de R\$ 242.970,00 em 15/03/2017.

Ocorre que primeiramente não restou comprovado, como dito pelo impugnante, que a beneficiária dos TED's seria casada em comunhão de bens com o fornecedor.

Além disso, tratando-se de uma relação comercial na qual a consequência é uma dedução no Livro Caixa que pode acarretar a não tributação do imposto de renda, no mínimo o que se espera é que a operação esteja claramente demonstrada não só em sua natureza, mas também na forma de pagamento.

Diante da escrituração de uma suposta despesa passível de dedução em nome de determinada pessoa, Oscar Augusto Costa Marques Neto, não há como aceitar, como instrumento hábil de comprovação do pagamento, a emissão de TED's em favor de terceiros, Mena Maria de B C Marques, ainda que ela fosse considerada esposa do fornecedor, pois a transação comercial torna-se completamente descaracterizada, ficando inviável a justificação da operação, ou seja, a comprovação que de fato teria ocorrido uma negociação mercadológica relacionada à atividade rural do contribuinte. Então, deve ser ratificada a glosa.

Entendo correto o posicionamento da decisão recorrida. Apesar de haver uma coincidência de valores, ressalta-se a divergência de datas dos pagamentos e da alegada aquisição de gado. A afirmação de que é praxe da atividade o pagamento apenas no dia da chegada dos animais à fazenda do adquirente é desacompanhada de qualquer prova nesse sentido, não devendo ser admitida para a vinculação do pagamento à justificativa da dedução.

Além disso, está correta a fiscalização ao mencionar que não se pode admitir que o pagamento a uma pessoa específica seja vinculado a uma suposta operação de compra de gado na qual consta como vendedor uma pessoa diferente, por mais que ambas sejam casadas.

Também não assiste razão ao argumento de que caberia à fiscalização o confronto das informações apresentadas pelo recorrente com aquelas constantes de DIRPFs do suposto vendedor e sua esposa. Isso porque, como já referido anteriormente, é do contribuinte o ônus de demonstrar que as despesas atendem os requisitos comentados acima.

Dessa forma, deixo de acolher os argumentos do recorrente e mantendo as glosas deste item.

### **2.8.3. Das glosas de despesas do item 11.3 da decisão recorrida.**

Entende o recorrente que o pagamento se encontra comprovado por meio de TED da fl. 5322, e que a especificação da finalidade do pagamento no comprovante não é de livre escolha do correntista, cabendo apenas optar por alguma das possibilidades pré-estabelecidas no sistema de internet banking.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O interessado lançou no Livro Caixa, em 28/09/2017, a despesa de R\$ 273.351,80, em face do DANFE n.º 1273783, sendo glosada por falta de comprovação do pagamento (fl. 5.256).

Foi trazido à colação o TED de fl. 5.322 no valor de R\$ 290.650,00 praticado em 05/10/2017. Todavia, o valor do pagamento diverge em R\$ 17.298,20 da quantia lançada como despesa de Livro Caixa. Ademais, analisando-se o respectivo TED, observa-se que nele consta um “espaço” para se anotar a que título o pagamento teria sido concretizado. Acontece que naquele “campo” do TED consta apenas a anotação de “crédito em conta” quando nem ao menos foi registrado que se trataria de um pagamento referente ao DANFE n.º 1273783.

Destarte, tomando por base os dados acima descritos, outra vez não foi comprovada a efetiva transação comercial, tendo em vista ser impossível afirmar que o pagamento em questão diria respeito a uma operação relativa à Atividade Rural do sujeito passivo. Assim, se faz necessário corroborar a dedução indevida.

Entendo correto o posicionamento da decisão recorrida. Nota-se que entre a despesa escriturada em livro caixa e o TED que serviria de comprovação do efetivo pagamento há divergências de datas e valores e, além disso, não existe qualquer elemento que vincule a transferência de valores à aquisição de gado de forma inequívoca.

Sendo ônus do próprio contribuinte a demonstração dos requisitos já comentados acima, caberia a ele a apresentação da documentação hábil e idônea para tanto, o que não foi o caso.

Assim, afasto os seus argumentos para o fim de manter as glosas deste item.

#### **2.8.4. Das glosas de despesas do item 11.4 da decisão recorrida.**

Reitera o recorrente que se trata de despesa comprovada, já que o pagamento se deu parte em cheque e parte em dinheiro. Ressalta novamente que é preciosismo exagerado da fiscalização a exigência de coincidência de datas e valores entre o lançamento no livro caixa e o cheque apresentado, além da necessidade de fazer constar na própria cédula a qual operação de aquisição de gado a ordem de pagamento se refere.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O contribuinte aduz que anexou o cheque n.º 016294 do Bradesco de R\$ 79.000,00 (fl. 5.323), que comprovaria duas compras de R\$ 40.000,00 cada, em nome de Vicente G. da Silva, mais R\$ 1.000,00 que teria sido pago em espécie.

Como já foi vastamente esclarecido, qualquer operação comercial precisa ser comprovada por meio de elementos de prova que não deixem dúvidas que verdadeiramente a transação tenha ocorrido.

Frise-se que são notórios alguns pontos. Bem, a despesa teve a quantia total lançada em R\$ 80.000,00 (fl. 5.256), mas a liquidação teria sido de R\$ 79.000,00, mais R\$ 1.000,00 que teria se dado em dinheiro. A despesa foi lançada com a data de 30/09/2017, porém o cheque foi emitido em 09/10/2017. Tal cheque não faz menção a qualquer pagamento de nota fiscal, como pode ser verificado na fl. 5.323. Também não existe no processo nenhuma fatura que pudesse indicar que o pagamento poderia ser implementado em

data posterior. Inclusive, da mesma forma, não há como se inferir que o contribuinte teria liquidado uma parte daquela despesa em espécie.

Dessa maneira, é preciso que se faça uma vasta elucubração para se tentar vincular o mencionado cheque à despesa da Atividade Rural, o que de forma alguma é permitido na norma legal tributária, tendo em vista que a natureza da despesa bem como o seu pagamento precisam estar devidamente justificados sem que seja necessário se criar uma ilação para se chegar à conclusão de que a transação comercial teria de fato sido realizada e liquidada. Por conseguinte, em respeito à legislação tributária, a glosa deve ser conservada.

Entendo correto o posicionamento da decisão recorrida, cabendo aqui as mesmas observações do item anterior quanto a coincidência de datas e valores, bem como sobre o ônus probatório do recorrente.

Assim, deixo de acolher os argumentos do recurso para o fim de manter as glosas deste item.

#### **2.8.5. Das glosas de despesas do item 11.5 da decisão recorrida.**

O recorrente alega novamente preciosismo da fiscalização ao exigir a coincidência de datas e valores dos cheques apresentados com o que consta do livro caixa e das notas fiscais correspondentes.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O autuado juntou o cheque emitido em 21/05/2017 de R\$ 16.560,00 (fl. 5.324) e não informa como teria se dado o pagamento da diferença restante de R\$ 4.140,00, no intuito de justificar o pagamento da despesa de R\$ 20.700,00, lançada em 18/05/2017.

Observa-se nos autos que a data da despesa e do cheque é diferente; que o valor do cheque é inferior à despesa lançada, que não foi esclarecido como teria sido pago o restante da despesa no valor de R\$ 4.140,00; não há menção à nota fiscal nº 16188143 no cheque ora analisado; não há fatura identificando a forma de pagamento e a data.

Mediante todo o exposto, uma vez mais é necessário uma enorme conjectura para se procurar criar um nexo de causalidade entre o cheque e a despesa da Atividade Rural, sendo vedado esse tipo de esforço para que uma despesa possa ser aceita como dedutível no cálculo do imposto de renda. Consequentemente, em obediência à norma legal, a dedução indevida será preservada.

Entendo correto o posicionamento da decisão recorrida, cabendo aqui as mesmas observações do item anterior quanto a coincidência de datas e valores, bem como sobre o ônus probatório do recorrente.

Assim, deixo de acolher os argumentos do recurso para o fim de manter as glosas deste item.

#### **2.9. Das glosas de despesas do item 12 da decisão recorrida.**

Reitera o contribuinte que nestes casos poderia a fiscalização confrontar as informações por ele prestadas com as declarações dos vendedores através do SPED, conforme o art. 37 da Lei nº 9.784/99. Argumenta também que a efetividade das operações se encontra comprovada pelos documentos dos autos e pelos extratos do IAGRO. Também ressalta que é

preciosismo exagerado a exigência de coincidência de datas e valores entre as notas fiscais e comprovantes de pagamento como exigido pela fiscalização.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

Sobre as demais despesas de custeio da contrapartida 22101 o fiscalizado argumenta que as notas fiscais seriam válidas como comprovação e que caberia ao Fisco confirmá-las junto aos vendedores.

No que concerne ao que foi dito pelo contribuinte, é pertinente primeiramente elucidar que a obrigação de providenciar os elementos de prova em favor do impugnante é exclusivamente do próprio autuado e não da fiscalização, em respeito ao que determina o Decreto nº 70.235/1972 em seus arts. 15 e 16, sendo completamente vazio de sentido e base legal querer indicar que caberia à fiscalização diligenciar os negociantes que teriam vendido mercadorias ao contribuinte.

Continuando, não há dúvidas de que a autoridade tributária exigiu durante o procedimento fiscal a comprovação inequívoca dos pagamentos das despesas e por isso as notas fiscais por si sós não são suficientes para fazer com que o sujeito passivo tenha o direito de deduzir os supostos gastos em seu Livro Caixa, como já vastamente exemplificado e esclarecido neste Acórdão. Ademais, a fiscalização pontuou a existência de divergências entre os comprovantes (com valor menor) e aqueles lançados no Livro Caixa (com valor maior).

Consequentemente, não existe outra hipótese se não a de manter o restante da glosa relativa às despesas relacionadas na contrapartida 22101 de fls. 5.255 e 5.256.

Entendo correto o posicionamento da decisão recorrida, cabendo aqui as mesmas observações do item anterior quanto a coincidência de datas e valores, bem como sobre o ônus probatório do recorrente.

Assim, deixo de acolher os argumentos do recurso para o fim de manter as glosas deste item.

## **2.10. Das glosas de despesas do item 13 da decisão recorrida.**

Afirma o recorrente que o art. 154, § 2º, do RIR/99 pode ser aplicado ao caso por analogia. Reitera-se que descabem as glosas aqui tratadas porque se tratam de despesas aplicadas na atividade rural que foram comprovadas por documentos por documentos previstos pelo art. 10 da IN RFB nº 83/99.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O contribuinte alega que as despesas de custeio de R\$ 101.932,00 (contrapartida 23105 - fl. 5.257), seriam referentes à Eliezio de Almeida da Silva tendo recibos de mão de obra de cercas, e compra de eucaliptos tratados de André Seeman, conforme notas fiscais, devendo ser dado o mesmo tratamento do Item 2.

Repise-se, então, parte daquilo que já foi esclarecido anteriormente.

O parágrafo 2º, do art. 154, do RIR/99, arguido pelo impugnante, trata exclusivamente sobre empresas individuais imobiliárias, não tendo relação com o caso em questão. Além do que, parece que o contribuinte deixou de ler integralmente o referido parágrafo 2º, já que o mesmo dispõe que “a data de aquisição ou de alienação constante de instrumento particular, se favorável aos interesses da pessoa física, só será aceita pela autoridade fiscal quando atendida pelo menos uma das condições abaixo especificadas”,

ou seja, até mesmo na situação de compra e venda de imóvel, não basta apenas o instrumento particular, mas sim há que ser observado outros requisitos contidos nos incisos I a IV daquela citada norma.

Importa esclarecer que a autoridade tributária entendeu que houve a necessidade de ser comprovado o efetivo pagamento da despesa, ficando sobre o ombro do autuado providenciar tal justificativa. É de se destacar que declarar deduções para efeito de cálculo do imposto de renda não é uma obrigação do contribuinte. Todavia, a partir do momento que as deduz, o sujeito passivo fica na obrigação de comprová-las perante à Fazenda Nacional e a critério da autoridade tributária, tudo em respeito ao que a legislação tributária e a própria jurisprudência impõem.

O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere a obrigação de comprovação das deduções, estando submetidas a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço/comercialização de um produto e a onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

Observa-se que o Código Civil quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação, o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública. Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o art. 219 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), opera-se somente em relação aos participantes do ato:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.”

A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários. Em outras palavras, revela-se equivocado o entendimento de que apenas recibos com as notas fiscais já seriam suficientes e hábeis para comprovação do pagamento de quaisquer despesas de Livro Caixa da Atividade Rural.

Logo, as glosas em comento precisam ser conservadas, por ausência de comprovação hábil de seu real pagamento.

Entendo correto o posicionamento adotado pela DRJ, cabendo aqui as mesmas observações contidas no item 2.1 acima.

## **2.11. Das glosas de despesas do item 14 da decisão recorrida.**

Afirma o recorrente que as benfeitorias adquiridas juntamente com a terra nua da fazenda adquirida têm o seu preço comprovado por escritura pública que as discrimina, bem como o VTN. Assim, os pagamentos teriam sido comprovados através dos cheques juntados aos autos, cujos beneficiários são a mãe e seus filhos, na proporção de cada um dos proprietários constantes da matrícula do imóvel, além do instrumento particular anterior à escritura.

Ressalta que, caso não se aceite os valores constantes da escritura pública, deve ser ao menos utilizado o VTN constante do SIPT para valores a Terra Nua e a diferença do pagamento realizado seria equivalente às benfeitorias. Além disso, entende ser certo que as benfeitorias, tanto anteriores quanto posteriores à aquisição da fazenda, são aplicadas na atividade rural. As despesas de pequeno valor seriam aquelas já esclarecidas que são despesas pagas em dinheiro, mas, com as respectivas notas fiscais.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

Em resumo o contribuinte diz que os R\$ 953.798,00 seriam benfeitorias adquiridas conjuntamente com a terra nua, conforme cheques anexos e sobre as de pequeno valor já estariam comprovadas com fulcro no art. 10 da IN 83/2001, já citadas no Item 2. O que foi glosado por não ser insumo foi esclarecido no item 11. Por fim, requer que ao menos seja aceita a diferença entre o VTN de 2015 da Prefeitura de Corumbá - que serviria de base para o SIPT, no valor de R\$ 995,90 por hectare, sendo o valor de mercado das terras que a Receita Federal estaria aceitando - e o total da compra com as benfeitorias.

De acordo com o exposto na fl. 5.258, observa-se que a fiscalização desconsiderou a despesa com quatro notas fiscais e um gasto com Maria Elisa H Dittmar, por falta de justificativa do efetivo pagamento e que os tipos de gastos não diriam respeito à atividade rural.

Não é repetitivo enfatizar que em mais este tópico o contribuinte tenta se beneficiar de deduções com gastos sem que tenham sido apresentadas provas reais de que as despesas de fato teriam sido liquidadas, nos moldes em que a norma tributária exige e nas condições que já foram mais do que debatidas e explicadas nos parágrafos anteriores. É de se destacar que devido a não comprovação dos pagamentos, ainda que as despesas fossem consideradas da Atividade Rural, as mesmas não poderiam ser deduzidas.

Por isto, em razão da inexistência de comprovação das despesas listadas na fl. 5.258 (contrapartida 23111), a despesa no montante de R\$ 953.798,00 continua indevida para efeito de dedução na Atividade Rural.

Ante a identidade de argumentos entre a impugnação administrativa e o recurso voluntário, bem como por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os como razões de decidir nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, para o fim de manter as glosas deste item.

## **2.12. Das glosas de despesas do item 15 da decisão recorrida.**

Alega o recorrente que a decisão recorrida abandona parte dos argumentos da autuação para dizer que essas despesas foram glosadas por falta de comprovação. Entende que as despesas têm suas comprovações através de notas fiscais respectivas, não só dessas despesas quanto das despesas com projetos técnicos para financiamentos de custeios pecuários que a Autoridade Julgadora de 1ª Instância nem ao menos menciona. Assevera que descabem as glosas de despesas com aquisição de animais em leilões, escritórios de contabilidade e elaboração de projetos, uma vez que são necessárias para o desenvolvimento da atividade rural do contribuinte.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O interessado comenta que as despesas de R\$ 81.573,95 (contrapartida 24108) seriam com leilões de compra de animais e gastos com escritório de contabilidade em face de Alberto Perez, sucedido pelo Escritório Urano Rural Ltda.

Sobre argumentos citados, é imperioso ressaltar que além da falta de comprovação de que os pagamentos teriam se dado de fato, a fiscalização sublinhou a ausência de documentação comprobatória, informações desencontradas, entre outras objeções, em conformidade com as fls. 5.259 e 5.279.

Observa-se também que apesar do Fisco ter deixado claro as suas premissas para não ter dado crédito as respectivas despesas, o contribuinte continuou não trazendo à colação os meios de prova necessários, principalmente a justificativa, por meio de provas hábeis,

do efetivo pagamento dos gastos glosados, implicando, assim, na ratificação do trabalho desenvolvido no procedimento fiscal que acarretou na dedução indevida no total de R\$ 81.573,95.

Ante a identidade de argumentos entre a impugnação administrativa e o recurso voluntário, bem como por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os como razões de decidir nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, para o fim de manter as glosas deste item.

### **2.13. Das glosas de despesas do item 16 da decisão recorrida.**

Assevera o recorrente que descabem as glosas de despesas com alimentação, uma vez que são destinadas indistintamente a todos os empregados da fazenda, tratando-se de custos essenciais para a atividade - ainda mais se considerado o difícil acesso às propriedades.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

Neste item o interessado procura explicar que teria direito a deduzir despesas com alimentação e moradia de seus funcionários no valor de R\$ 181.675,68.

A fiscalização não acatou as despesas por não serem gastos específicos da atividade rural exercida pelo contribuinte, tendo listado as folhas cujos documentos foram apresentados pelo interessado, conforme contrapartida 21708 de fls. 5.260 a 5.266.

Note-se que não há previsão legal para o abatimento de despesas com alimentação, sustento e moradia de funcionários, consoante a legislação tributária supracitada. Inclusive, o sujeito passivo nem ao menos anexou aos autos alguma comprovação que indicasse uma obrigatoriedade para com seus funcionários, com carteira assinada, em face de uma hipotética “Convenção Sindical ou Acordo Coletivo de Trabalho”.

Por essa razão, os referidos gastos, perante a norma tributária, se caracterizam como mera liberalidade do impugnante, não existindo a possibilidade de serem usados como redução da base de cálculo do imposto de renda.

Ante a identidade de argumentos entre a impugnação administrativa e o recurso voluntário, bem como por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os como razões de decidir nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, para o fim de manter as glosas deste item.

### **2.14. Das glosas de despesas do item 17 da decisão recorrida.**

Tratam-se de despesas referentes a derivados de petróleo. Entende o recorrente que estão albergadas pelo art. 62 do RIR/99, uma vez que sua atividade demanda uso de grande quantidade de maquinário agrícola que, por sua vez, não pode funcionar sem os citados produtos. Afirma que é preciosismo exagerado a exigência de identificação de cada uma das máquinas e/ou veículos nos quais os combustíveis e lubrificantes foram utilizados. Assevera também que a legislação apontada pela DRJ não diz respeito às deduções de custeio da atividade rural, não podendo ser aqui aplicada.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O sujeito passivo requer a dedução com comércio de derivados de petróleo no valor de R\$ 27.714,77 (contrapartida 21714 - fls. 5.267 e 5.268), tendo a fiscalização alegado a

falta de indicação a quais veículos se destinavam, o que, segundo o contribuinte, seria impossível dizer em quais tratores e máquinas foram usados.

Contudo, no tocante a despesas com combustíveis, já analisamos neste Acórdão que em princípio essa modalidade de gasto está relacionada a transporte, que é uma despesa passível de dedução apenas para os representantes comerciais.

Ademais, como bem dito pela autoridade tributária, o autuado sequer logrou comprovar para quais máquinas e tratores aquelas despesas teriam sido direcionadas, cabendo relembrar que a atividade agrícola praticada pelo contribuinte era relativa ao comércio de gado, estando a autoridade fiscal correta em ter intimado para que o interessado justificasse a vinculação entre os gastos com combustíveis e a sua atividade rural, o que de forma alguma foi demonstrada pelo sujeito passivo. Consolidada a glosa em comento.

Entendo correto o posicionamento adotado na decisão recorrida. Cabem aqui os mesmos apontamentos do item 2.6 acima.

Assim, deixo de acolher os argumentos do recorrente para o fim de manter as glosas deste item.

### **2.15. Das glosas de despesas do item 18 da decisão recorrida.**

Insiste o contribuinte que as despesas foram comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos nos termos do art. 10 da IN RFB nº 83/2001.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

Contesta o interessado a glosa da Eletrônica Aero Rural Ltda. no valor de R\$ 1.432,10 (contrapartida 21715), por crer tratar-se de insumo necessário à atividade rural, conforme as mesmas alegações do Item 10 acima.

Porém, em referência ao que foi aduzido pelo defendant, percebe-se de novo que o autuado insiste que meros recibos e notas fiscais já seriam mais que suficientes para demonstrar que verdadeiramente o negócio teria sido praticado e pago. Repise-se que os documentos anexados constam com suas numerações de folhas listadas pela fiscalização, conforme fls. 5.244 a 5.246.

Frise-se que de forma alguma a tese do contribuinte poderia ser abraçada, para tanto, basta voltarmos um pouco neste julgamento que ficará óbvio o direito da autoridade tributária requisitar elementos probatórios que efetivamente mostrem as transferências dos recursos quando os recibos/notas fiscais não forem suficientes para a autoridade tributária se convencer da operação apresentada pelo sujeito passivo.

Então, deve ser mantida a dedução indevida no valor de R\$ 1.432,10.

Ante a identidade de argumentos entre a impugnação administrativa e o recurso voluntário, bem como por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os como razões de decidir nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, para o fim de manter as glosas deste item.

### **2.16. Das glosas de despesas do item 19 da decisão recorrida.**

Tratam-se de despesas referentes a peças automotivas e serviços de manutenção de veículos. Entende o recorrente que estão albergadas pelo art. 62 do RIR/99, uma vez que sua

atividade demanda uso de grande quantidade de maquinário agrícola que, por sua vez, não pode funcionar sem os citados produtos. Afirma que é preciosismo exagerado a exigência de identificação de cada uma das máquinas e/ou veículos nos quais as peças e serviços foram empregados. Assevera também que a legislação apontada pela DRJ não diz respeito às deduções de custeio da atividade rural, não podendo ser aqui aplicada.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

Neste caso, resumidamente, o contribuinte almeja a despesa com Brandão, Torminato, entre outros (contrapartida 21716) no valor de R\$ 32.241,20, pois seriam insumos da atividade rural destacando que não haveria como identificar o destino das peças adquiridas em razão da infinidade de máquinas e equipamentos.

Entretanto, no tocante às despesas acima requeridas, a autoridade tributária salientou, como pode ser observado nas fls. 5.268, 5.269, 5.279 e 5.283 (tais laudas relacionam em quais folhas os documentos estão), que o contribuinte nem ao menos se dignou em provar para quais máquinas e equipamentos aquelas despesas teriam sido direcionadas, sendo necessário repisar que a atividade rural desenvolvida pelo interessado era relativa ao comércio de gado, estando a fiscalização certa em pedir a comprovação do vínculo entre os gastos em questão e a sua atividade, não tendo sido providenciado pelo sujeito passivo. Corrobora a glosa objeto de apreciação.

Entendo correto o posicionamento adotado pela decisão recorrida. Cabem aqui as mesmas observações do item 2.6 acima tratado.

Assim, deixo de acolher os argumentos do recorrente para o fim de manter as glosas deste item.

## **2.17. Das glosas de despesas do item 20 da decisão recorrida.**

Reitera o contribuinte que as despesas indicadas neste item relativas às despesas com veículos utilitários e demais gastos com a aeronave de uso exclusivo para atender as demandas nas fazendas no valor. Argumenta que, apesar das justificativas das glosas no sentido de que o contribuinte não apresentou provas concretas de que eram gastos exclusivos da atividade rural e, entende que as despesas com veículos utilitários e com aeronaves estão acobertadas pelo art. 62 do RIR/99.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

O sujeito passivo quanto à Nova Ensaio e outros (contrapartida 21717), requisita as despesas com veículos utilitários no valor de R\$ 11.882,60 e demais gastos com a aeronave de uso exclusivo para atender as fazendas no valor de R\$ 26.574,74.

Mais uma vez a tese levantada pelo contribuinte não poderá ser agraciada, tendo em vista que não obstante os esclarecimentos de fls. 5.269, 5.270, 5.279 e 5.281, o contribuinte reitera em não apresentar provas concretas de que aquelas despesas com veículos e aeronaves eram gastos exclusivos da atividade rural com gado, pois como já exaustivamente esclarecido, esses tipos de despesas não podem ser deduzidas caso as mesmas tenham sido geradas pelo uso de transporte de pessoas. Inclusive, supostas dificuldades e impossibilidades de comprovação, alegadas pelo interessado, no decorrer de sua impugnação, não têm o condão de justificar os gastos em favor de sua atividade rural.

Portanto, a despesa solicitada encontra-se impedida de ser utilizada como dedução.

Ante a identidade de argumentos entre a impugnação administrativa e o recurso voluntário, bem como por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os como razões de decidir nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, para o fim de manter as glosas deste item.

### **2.18. Das glosas de despesas do item 21 da decisão recorrida.**

Tratam-se de despesas alegadamente relativas à aeronave, com as mesmas justificativas do item anterior e item 10 do recurso voluntário. Alegam-se também despesas com custas judiciais de processos trabalhistas, que também se classificam como despesas de custeio.

Sobre o tema, assim se manifestou a decisão recorrida:

Por fim o fiscalizado discorda das glosas de deduções com custas judiciais trabalhistas de empregados no valor de R\$ 15.061,05 e despesas de hangaragem da aeronave, pelos motivos indicados no item 13 da impugnação (item 10 do Relatório), no total de R\$ 15.861,05.

Todavia, é notória a insistência do contribuinte em procurar deduzir despesas com aeronaves cuja relação exclusiva com a atividade rural do autuado em nenhum momento restou comprovada, de acordo com tudo que já foi explanado nos diversos parágrafos anteriores e com fulcro no próprio esclarecimento passado pela fiscalização nas fls. 5.271, 5.279 e 5.283.

No que concerne aos gastos com custas judiciais trabalhistas, é válido salientar que essa modalidade de despesa não está inserida no rol de gatos relativos à atividade fim do contribuinte, sendo apenas uma consequência paralela à atividade rural. Por exemplo, uma despesa com salário de seu funcionário que trabalha junto ao rebanho seria dedutível, mas, se por acaso, ocorre um litígio judicial entre o contribuinte e seu preposto, o gasto com advogado e também judicial, em nada têm a ver com a finalidade profissional do interessado que é a comercialização de gado.

Desse jeito, tais despesas judiciais não se revestem das características de insumo e de custos da atividade rural desempenhada, sendo primordial confirmar as glosas de despesas pleiteadas pelo defendant.

Entendo correto o posicionamento da decisão recorrida. Quanto às custas relativas à aeronave, cabem as mesmas explicações referentes ao item 2.8 tratado acima. No que tange às despesas com processos trabalhistas, é importante lembrar que descabe a consideração das despesas para fins de dedução do IRPF quando não restar comprovado que se tratam de custas judiciais que foram essenciais para a manutenção da fonte pagadora ou para a percepção da receita (ações de cobrança em face de clientes, por exemplo), o que não ocorreu no caso em tela.

### ***Conclusão***

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle

Fl. 32 do Acórdão n.º 2301-010.505 - 2<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10120.728329/2021-69