



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.734809/2018-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.714 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente GEORGE WAGNER BONIFACIO E SOUSA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2014, 2015

MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE E PLANEJAMENTO. PRORROGAÇÃO. VALIDADE.

É válida a prorrogação do MPF, efetuado pela autoridade outorgante, ficando essa informação disponível na Internet para o contribuinte.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, sendo assim irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento, quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa do contribuinte.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

IRPF. IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO APÓS NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. ARTIGO 147 CTN.

Retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento

IRPF. ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO.

Considera-se despesa de custeio aquela necessária à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora, relacionada com a natureza das atividades rurais exercidas.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. COMPROVAÇÃO.

A escrituração contábil, por si só, não faz prova a favor do contribuinte se desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF Nº 26.

Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MERAS ALEGAÇÕES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Reputa-se válido o lançamento relativo a omissão de rendimentos nas situações em que os argumentos apresentados pelo contribuinte consistem em mera alegação, desacompanhada de documentação hábil e idônea que lhe dê suporte.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO PARCIAL DE ORIGEM. TRANSFERÊNCIA ENTRE CONTAS DO MESMO TITULAR.

Uma vez comprovada a origem de parte dos recursos relativos a valores creditados em conta corrente do contribuinte, o lançamento deve ser ajustado com a exclusão dos respectivos depósitos.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) restabelecer os valores de R\$ 348.056,25 e R\$ 101.131,22 referente a despesas de atividade rural escrituradas em Livro-Caixa, para o ano-calendário 2014 a título de "arrendamentos"; b) excluir da base de cálculo da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada os valores de R\$ 170.000,00 e R\$ 30.000,00; e c) afastar a qualificadora da multa de ofício. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier que davam provimento parcial em menor extensão para manter a qualificadora da multa de ofício. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator) e Andréa Viana Arrais Egypto que davam provimento parcial em maior extensão para também excluir da base de cálculo da infração o valor de R\$ 582.620,04 (BrasilPrev). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Lopes Araújo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier.

Relatório

GEORGE WAGNER BONIFÁCIO E SOUSA, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 19ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, Acórdão n.º 12-109.521/2019, às e-fls. 12.105/12.136 que julgou procedente em parte o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da glosa de despesa da atividade rural e omissão de rendimentos caracterizado por depósitos bancários de origem não comprovada, em relação aos exercícios 2014 e 2015, conforme peça inaugural do feito, às fls. 10.736/10.748, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração lavrado nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente dos seguintes fatos geradores:

a) despesa da atividade rural não comprovada, no valor de R\$ 9.263.396,00 no ano-calendário 2013 com multa de ofício de 75%, de R\$ 3.938.655,06 em 2014 com multa de ofício de 75% e de R\$ 5.532.000,00 em 2014 com multa de ofício qualificada no patamar de 150%; e

b) omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários com origem não comprovada, em relação aos quais, o Interessado, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, no valor total de R\$ 5.684.171,24 ao longo do ano-calendário 2014.

No Relatório Fiscal de fls. 10.760/10.790, a autoridade lançadora narrou, em síntese, os seguintes fatos:

a) dentre outros documentos, o Interessado foi intimado inicialmente a apresentar os extratos bancários de suas contas correntes, de poupança e de investimentos do ano-calendário 2014, bem como os Livros-Caixa da atividade rural de 2013 e 2014, devidamente escriturados e acompanhados dos documentos comprobatórios;

- b) o Interessado apresenta os Livros-Caixa solicitados, bem como alguns documentos bancários;
- c) com base nos documentos bancários apresentados, foi solicitada uma Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) ao Banco do Brasil, Bradesco e Santander;
- d) após a extração dos lançamentos a crédito, o Interessado é intimado a justificar a origem dos respectivos lançamentos em suas contas bancárias de 2014 (fls. 7105/7112);
- e) o Interessado atende à intimação por meio de dois conjuntos de documentos;
- f) como o Interessado outorgou poderes nas fichas cadastrais remetidas pelos bancos aos seus filhos, Carolina Leão e Sousa Avelar e Guilherme Leão e Sousa, os dois foram intimados a comprovar a origem dos depósitos, mas ambos apenas convalidam as justificativas apontadas previamente pelo pai (fls. 7717/7721);
- g) em relação às despesas de atividade rural, o Interessado é intimado a apresentar os respectivos documentos de natureza financeira (extratos bancários, acompanhados de TEDs, DOCs, cópias de cheques e etc.) que comprovam os efetivos pagamentos dos valores de despesas e investimentos escriturados nos Livros-Caixa (fls. 7850/7851);
- h) em busca da verdade material sobre despesas de custeio e de investimentos escrituradas nos Livros-Caixa, a título de assunção de dívidas e de arrendamentos rurais, intimados o Interessado (fl. 8001) e a empresa Fertilizantes Aliança Ltda. (CNPJ n.º 02.208.767/0001-36), representada pelo próprio contribuinte (fl. 8088);
- i) o atendimento aos dois termos fiscais ocorre de forma simultânea e em duas ocasiões;
- j) durante o procedimento fiscal, o Interessado se limitou apenas à tarefa de juntar os documentos solicitados, permanecendo silente quanto à prestação de esclarecimentos sobre temas e fatos relevantes de naturezas diversas (financeira, comercial, tributária, contábil, dentre outras), conforme verificado nas respostas de fls. 7105/7703, 7850/8000, 8001/8084 e 8088/10608;
- k) os esclarecimentos se traduzem imprescindíveis para o alcance da verdade material necessário a todo o procedimento fiscal;
- l) os depósitos bancários considerados de origem não comprovada estão listados nas fls. 10792/10793, com sete motivações apontadas no quadro de fls. 10770/10771 e valores discriminados na tabela de fls. 10777/10778;
- m) os demais créditos bancários, que não foram objeto de lançamento, foram identificados como receitas escrituradas no Livro-Caixa de 2014 ou como movimentação entre contas do próprio titular, de concretos empréstimos ou resgates de aplicações;
- n) sobre os pagamentos de despesas de atividade rural no ano 2014, o Interessado indica que grande parte dos pagamentos ocorreu pelo Banco do Brasil, outra parte foi processada mediante pagamento em dinheiro e os pagamentos de insumos da empresa Fertilizantes Aliança foram realizados por mútuos;
- o) o Interessado nada indicou sobre a forma de pagamentos de despesas de atividade rural do ano 2013;

p) o demonstrativo de valores que o Interessado alega se tratar de pagamentos efetivados a arrendadores rurais consta da fl. 10772;

q) como os pagamentos aos senhores Almir e Valdomiro foram declarados por esses arrendadores em suas respectivas declarações de rendimentos, além do fato destes constarem como proprietários destas terras na Declaração do Imposto Territorial Rural (DITR), os respectivos valores foram afastados da autuação;

r) conforme informação colhida por meio das respectivas DITR, a empresa Fertilizantes Aliança se declarou como proprietária de apenas uma das duas áreas da Fazenda Samambaia e da Fazenda Bonita em 2014, não tendo sido entregue DITR para a outra área da Fazenda Samambaia e constando outros proprietários para a Fazenda Bonita em 2013 e para a Fazenda Limpa (fl. 10773);

s) o demonstrativo dos valores alegados como pagamentos efetivados a título de assunção de dívidas consta de tabela da fl. 10774;

t) o demonstrativo de valores que compõem a glosa das despesas de atividade rural consta da fl. 10780;

u) o pagamento declarado de R\$ 5.532.000,00 a título de arrendamento da Fazenda Samambaia, em 30/04/2014, corresponde a cerca de dezoito vezes o valor médio dos demais arrendamentos celebrados com terceiros e com a própria Fertilizantes Aliança; e

v) a conduta do Interessado referente a este pagamento se encontra subsumida a normas do art. 44, § 1º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **restabelecendo parte das despesas com a atividade rural (R\$ 2.399,85 no ano-calendário 2013 e R\$ 22.548,93 em 2014) e entendendo restar comprovado o depósito no valor de R\$ 10.013,38**, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 12.146/12.171, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da decisão de piso:

Preliminarmente

a) deve-se respeitar a força probante de assentos contábeis e instrumentos particulares (Livros Razão, extratos bancários e declarações de Imposto de Renda), sob pena de violação à ampla defesa;

b) o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) tem por data inicial o dia 02/03/2017 e foi prorrogado sucessivamente até 19/10/2018, quando a autoridade não procedeu à notificação quanto à sua continuação ou sobre a necessidade de esclarecimentos complementares quanto aos documentos apresentados, tendo lavrado o auto de infração em 30/10/2018;

c) a autoridade fiscal aponta glosa de documentos os quais indica estarem em meio a uma centena de folhas, sem identificação precisa do que está recusando, implicando nítido cerceamento de defesa;

- d) a autoridade fiscal aponta irregularidades, as quais nenhum esclarecimento foi requerido no momento da fiscalização, relegando para o presente processo a árdua tarefa de esclarecer acusações não pautadas em provas, mas em dúvidas;
- e) há grande dificuldade de elaboração de uma defesa completa no prazo de trinta dias;

Mérito

- f) em relação ao mérito das glosas de despesas rurais, especificamente no caso das assunções de dívidas, os terceiros devedores da Fertilizantes Aliança tinham condições de efetuar pagamento apenas em grãos, mas a empresa não possui em seu objeto social a atividade de comercialização destas mercadorias;
- g) o Interessado recebia a soja de terceiros, assumindo a dívida destes perante a Fertilizantes Aliança, e, posteriormente, efetuava o pagamento desta pessoa jurídica com o produto da venda de tais grãos;
- h) esta triangulação pode ser demonstrada mediante documentação de transferência de soja das empresas que a estocam em depósito, mas, tendo em vista as festividades de fim de ano, até o momento tal documentação não foi obtida, razão pela qual a mesma será juntada oportunamente nos termos do art. 16, §4º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972;
- i) embora a Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2011, não considere a comercialização de produtos rurais de terceiros como atividade rural (art. 4º, inciso II), a tributação aplicável deveria ser a referente às pessoas jurídicas (art. 150, §1º, inciso II do RIR/1999 - Regulamento do Imposto de Renda/1999 - Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999);
- j) quanto aos arrendamentos, as fazendas Bonita e Limpa estiveram em 2013 sob a posse e livre administração da empresa Fertilizantes Aliança, que figura como arrendadora, consoante acordo judicial efetuado com o seu proprietário original, senhor Wander Carlos de Souza;
- k) a propriedade da Fazenda Samambaia pela empresa Fertilizantes Aliança se comprova pela certidão em anexo;
- l) o adimplemento das obrigações referentes a arrendamento se deu mediante lançamentos contábeis, com exceção do valor de R\$ 5.532.000,00;
- m) a glosa de arrendamento do ano de 2013 (R\$ 764.598,25) não zerou o saldo desta conta em 31/08/2018, nem sua movimentação, tendo a baixa da provisão, nesta mesma data, sido motivada pela satisfação desta obrigação pelo Interessado;
- n) há um erro de direito na justificativa da autoridade fiscal de que não poderiam ter sido levadas a efeito as despesas de arrendamento de 2014 nos valores de R\$ 348.056,25 e de R\$ 101.131,22, pois a ausência de pagamento em espécie é justificada pela compensação de tais valores de crédito a partir de adiantamento de valores para com a empresa Fertilizantes Aliança, conforme conta de tabela do Relatório Fiscal de fl. 10772;
- o) a compensação se opera por força de lei, no caso o art. 368 do Código Civil;
- p) a comprovação do direito de crédito do Interessado é feita pelos documentos de fls. 10943/11250;
- q) o valor de R\$ 5.532.000,00, referente à Fazenda Samambaia em 2014, está lastreado em movimentação bancária, registrado no Livro-Caixa e contabilizado como receita do arrendante;
- r) deve ser excluída a multa qualificada, na medida em que a autoridade fiscal não comprovou ou imputou especificamente qual dispositivo dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, se enquadraria o comportamento do sujeito passivo;
- s) o Interessado compra fertilizantes, produzidos pela empresa Fertilizantes Aliança;

- t) não importa o fato de a nota fiscal ter sido emitida no exercício anterior, pois a extinção dessa obrigação pelo Interessado, ou seja, o efetivo adimplemento do valor constante deste documento fiscal, seja por pagamento em pecúnia ou por compensação, se deu no exercício em que ocorreu o lançamento a crédito na conta "Duplicatas a Receber" da empresa Fertilizantes Aliança;
- u) quanto às demais glosas, não se pode efetuar atividade rural sem despesas com combustível para os veículos e máquinas aplicadas na atividade rural, assim como despesas com alimentos dos empregados nesta mesma atividade;
- v) a autoridade fiscal não pode glosar as comprovações de despesa através de cupons fiscais pelo fato de não constar neste documento o nome do sujeito passivo;
- w) gastos com tributos e taxas apresentadas, relacionados a funcionários empregados na atividade rural e à obtenção de certidões para regularização fundiária das propriedades, não podem ser glosados sob a acusação genérica de que não são gastos com atividade rural;
- x) os motivos 4 e 5 devem ser julgados improcedentes, na medida em que a autoridade fiscal não identifica, no processo, o local exato do documento que considerou insuficiente, sob pena de cerceamento de defesa;
- y) em relação à infração de omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada, na conta "Adiantamento a Clientes" do Livro Razão da empresa Fertilizantes Aliança constam valores de R\$ 4.042.706,04 dentre os R\$ 5.684.171,24 em depósitos apontados pela autoridade fiscal;
- z) até março de 2014 não havia subconta por clientes, razão pela qual se faz juntar a totalidade da conta "Adiantamentos a Clientes" entre janeiro e fevereiro, sendo que a partir deste período se faz juntar movimentos exclusivos do Interessado;
- aa) o depósito de R\$ 592.633,42 é resultante da soma de R\$ 582.620,04 (rendimentos isentos de resgates e benefícios de VGBL), mais rendimentos de resgates e benefícios de R\$ 11.780,45 (deduzidos R\$ 1.767,07 de IRRF), conforme informe de rendimentos de fls. 12057/12060;
- bb) os valores de R\$ 170.000,00, considerado receita tributável por ausência de qualidade na impressão, e de R\$ 148.596,50 devem ser excluídos, posto não terem sido localizados nos autos e não haver indicação de qual folha do processo se referiu a autoridade fiscal para chegar a tal conclusão;
- cc) R\$ 30.000,00 correspondem à transferência; e dd) outros R\$ 30.000,00, apontados pela autoridade fiscal como oriundos da empresa Fertilizantes Aliança, estão justificados na conta "Adiantamento a Clientes" do Livro Razão.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR**NULIDADE – DO MPF – PRORROGAÇÃO**

Em sede de preliminar de nulidade, o recorrente afirma que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), que tem por data inicial o dia 02/03/2017, teria sido prorrogado sucessivamente até 19/10/2018. Segundo ele, após esta data, a autoridade não procedeu à notificação quanto à sua continuação ou sobre a necessidade de esclarecimentos complementares quanto aos documentos apresentados.

Pois bem. Em consulta realizada pela autoridade julgadora de primeira instância ao sítio da Receita Federal do Brasil na internet, através da senha de acesso disponibilizada ao Interessado no Termo de Início do Procedimento Fiscal, verificou-se que o respectivo TDPF foi devidamente prorrogado até 15/02/2019 (fl. 12083). **Com isso, a ciência do auto de infração, que se deu em 28/11/2018 (fl. 10828), ocorreu dentro do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).**

Não sendo o bastante, afora o entendimento pessoal deste Relator, a posição predominante neste Conselho é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária. Sendo assim, irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para anular o lançamento (o que não é o caso dos autos). Tal posicionamento fica claro pela leitura das duas decisões da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF abaixo transcritas.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado. (Acórdão n.º 920201.637; sessão de 12/04/2010; Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. (Acórdão n.º 920201.757; sessão de 27/09/2011; Relator Manoel Coelho Arruda Junior)

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria, em recente reunião do Pleno, foi editada a Súmula de n.º 171, com a seguinte redação:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Em face do exposto, afasto a preliminar.

NULIDADE – DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O contribuinte alega cerceamento de defesa, defendendo que a autoridade fiscal aponta irregularidades, as quais nenhum esclarecimento teria sido requerido no momento da fiscalização. Entretanto, esta alegação não procede.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, bem como do Relatório Fiscal, anexos e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

DAS DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL

Em seu Relatório Fiscal, a autoridade lançadora divide as glosas de despesas de atividade rural escrituradas em Livro-Caixa em quatro grupos de motivação. São eles:

- a. Assunção de dívidas;
- b. Arrendamentos;
- c. Pagamentos a Fertilizantes Aliança; e
- d. Demais glosas

Estas quatro motivações para as glosas realizadas serão analisadas individualizadamente nos subtópicos a seguir deste voto, por ter sido assim analisada pela DRJ e refletir a melhor didática.

Da Assunção de Dívidas

A identificação das despesas de atividade rural glosadas com a motivação de "assunção de dívidas" consta do demonstrativo de fl. 10774.

A empresa Fertilizantes Aliança Ltda. (CNPJ n.º 02.208.767/0001-36), cujo sócio administrador à época dos fatos geradores era o próprio Interessado, consta como original detentora dos créditos contra as pessoas acima listadas.

Em sua defesa, o contribuinte alega que os terceiros devedores da Fertilizantes Aliança tinham condições de efetuar pagamento apenas em grãos, mas a empresa, supostamente, não possuía em seu objeto social a atividade de comercialização destas mercadorias. Assim, ele recebia a soja de terceiros, assumindo a dívida destes perante a Fertilizantes Aliança, e, posteriormente, efetuava o pagamento desta pessoa jurídica com o produto da venda de tais grãos. Sendo assim, por tratar-se de intermediação, os valores deveriam ser excluídos da receita da atividade rural.

Pois bem. Como bem aponta o próprio recorrente, a Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2011, não considera a comercialização de produtos rurais de terceiros como atividade rural (art. 4º, inciso II). Já despesa de custeio é definida nesta norma legislativa como *"aquela necessária à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora, relacionada com a natureza das atividades rurais exercidas."*

Sendo assim, resta evidente que as despesas a título de "assunção de dívidas" não podem ser consideradas como dedutíveis no presente caso, por não estarem relacionadas a uma atividade reconhecida como rural pela legislação tributária.

Especificamente em relação ao pedido do contribuinte para que as receitas decorrentes dessas "intermediações" sejam excluídas da base de cálculo da atividade rural, a meu ver, extrapola completamente os limites da lide. Isto porque, o fiscal em nenhum momento questiona ou aponta qualquer irregularidade nas receitas da atividade rural, utilizando das informações constantes da contabilidade do mesmo.

No mesmo sentido, o contribuinte durante o procedimento fiscal também não insurge-se em relação a eventual erro no livro-caixa no que diz respeito às receitas ali escrituradas.

Neste diapasão, não cabe ao recorrente pleitear a retificação de sua Declaração, aproveitando a oportunidade do recurso para a alteração das receitas declaradas. O procedimento adequado deveria ser a retificação da declaração, antes de iniciado o procedimento fiscal ou, dependendo da hipótese, antes do lançamento.

Cabe destacar que o Recurso Voluntário não é o instrumento adequado para requerer para a exclusão de receitas declaradas e não questionadas, eis que, conforme dicção conferida pelo § 1º, do art. 147, do CTN, a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Ademais, o caso concreto vai mais além do que uma mera retificação de declaração, mas sim seria necessário uma retificação da contabilidade (livro-caixa), o que deveria obedecer todos as Normas de Contabilidade.

Com base no acima exposto, não procede o pedido do recorrente.

Dos Arrendamentos

O demonstrativo de valores que o autuado alega se tratar de pagamentos efetivados a arrendadores rurais consta do Relatório Fiscal na e-fl. 10.772.

Primeiramente trataremos de três despesas realizadas no ano-calendário 2013, totalizando R\$ 764.598,25, e de duas outras em 2014 (R\$ 348.056,25 e R\$ 101.131,22), referentes às Fazendas Samambaia, Bonita e Limpa, todas realizadas em benefício da empresa Fertilizantes Aliança.

O primeiro questionamento sobre este ponto realizado pela autoridade fiscal é o fato de, conforme informação colhida por meio das respectivas DITR (tabela de fl. 10773), a empresa Fertilizantes Aliança ter se declarado como proprietária ou possuidora de apenas uma das duas áreas da Fazenda Samambaia e da integralidade Fazenda Bonita em 2014. Não foi entregue DITR para a outra área da Fazenda Samambaia, além de constar outros proprietários ou possuidores para a Fazenda Bonita em 2013 (Wander Carlos de Souza) e para a Fazenda Limpa (Siqueira Empreendimentos e Participações Ltda.).

O Interessado alega que as Fazendas Bonita e Limpa estiveram em 2013 sob a posse e livre administração da empresa Fertilizantes Aliança, consoante acordo judicial efetuado com o seu proprietário original, senhor Wander Carlos de Souza. Para tanto, junta um acordo

assinado entre as partes nos autos do processo judicial n.º 201003536713, que tramita pela 10ª Vara Cível da Comarca de Goiânia (fls. 10883/10897).

Ressalte-se que o referido acordo, assinado com o senhor Wander Carlos de Souza, menciona a Fazenda Bonita e a Fazenda Canadá, não se referindo à Fazenda Limpa.

Ocorre que, a Fazenda Limpa é apenas o nome que o sujeito passivo passou a chamar a Fazenda Canadá (ou seja, Limpa = Canadá). Isso pode ser evidenciado em uma simples consulta no Cadastro de Imóveis Rurais (o NIRF é o mesmo citado na DIRPF do contribuinte autuado constante de fls. 26 e 59).

Assim, com base nos documentos judiciais anexados juntamente com a impugnação, observa-se que as Fazendas Bonita e Limpa estavam em posse da empresa Fertilizantes Aliança desde 2005.

Em relação à Fazenda Samambaia, o Interessado comprova a propriedade por parte da empresa Fertilizantes Aliança através das certidões de registro de imóveis de fls. 10898/10940, correspondente a matrícula n.º 11.737 relativa ao NIRF n.º 7.172.058-8, área objeto do arrendamento.

Neste diapasão, o questionamento referente à posse/propriedade das três fazendas resta superado.

Contudo, além da questão encimada, a fiscalização também apontou como motivação a necessidade de comprovação da escrituração contábil. Portanto, analisaremos tal ponto.

Quanto às três despesas escrituradas em Livro-Caixa no mês de agosto do ano-calendário 2013, que totalizam R\$ 764.598,25, a Nota Explicativa apresentada pelo Interessado no curso do procedimento fiscal nas fls. 10606/10608 elucida que naquele mês foi identificado um erro na contabilização dos respectivos arrendamentos realizados desde 2006.

Assim, as três despesas escrituradas representam um mero ajuste patrimonial, por fazenda, para adequação dos valores do contrato ao longo destes anos. Com base nesta explicação, conclui-se que as três despesas escrituradas em agosto de 2013 não representam um efetivo dispêndio realizado neste período, conforme a sistemática vigente do regime de caixa, pois se tratam de meros ajustes contábeis.

Portanto, com base no acima exposto, devem ser mantidas as três glosas de despesas de atividade rural escrituradas em Livro-Caixa no valor total de R\$ 764.598,25 para o ano-calendário 2013 a título de "arrendamentos".

Em relação às despesas escrituradas de R\$ 348.056,25 e de R\$ 101.131,22, datadas de 02/06/2014, o Interessado informa que o adimplemento destas obrigações referentes a arrendamento teria se dado mediante lançamentos contábeis. Os recibos das despesas, emitidos pela Fertilizantes Aliança, se encontram nas fls. 8043 e 8048, enquanto o seu suposto crédito contra a empresa, que teria originado a compensação, consta no recibo de fl. 9958, também datado de 02/06/2014 e no valor de R\$ 1.000.000,00.

Segundo o Interessado, a comprovação do seu direito de crédito seria feita pela conta "Adiantamento Diversos" dos Livros Razão de 2013 (fls. 10943/11250) e de 2014 (fls. 11251/11302) e pela conta intitulada "George Wagner Bonifácio e Sousa" do Livro Razão de 2014 (fls. 11303/11313).

Pois bem, consoante SPED enviado pela empresa neste exercício, depreende-se que ocorreram as seguintes operações (Doc. 02 – Planilha e Contas do SPED utilizadas para levantamento – Arrendamentos):

02/06/2014	1.1.01.02.08	Banco do Brasil S/A C/4500-4	28369	ADIANT. CONF COMPROVANTE 50038 (APORTE)	D	R\$1.000.000,00
02/06/2014	2.1.01.11.0481	GEORGE WAGNER BONIFACIO E SOUSA		ARRENDAMENTO FAZENDA BONITA (DIVIDA)	D	R\$348.056,25
02/06/2014	2.1.01.11.0481	GEORGE WAGNER BONIFACIO E SOUSA		ARRENDAMENTO FAZENDA LIMPA (DIVIDA)	D	R\$101.131,22

Quanto à comprovação do depósito de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), realizado em 02/06/2014 pelo sujeito passivo para a quitação dos arrendamentos das Fazendas Bonita Limpa/Canadá, cabe ressaltar que há no processo extrato bancário tanto da Fertilizantes Aliança (fls. 9953), como do sujeito passivo (fls. 6926), bem como os recibos citados anteriormente.

Logo, não há apenas a simples apresentação de livros contábeis, mas sim, através dos extratos bancários e da respectiva identificação no SPED dos respectivos lançamentos, existe a plena comprovação da efetiva realização do dispêndio, por meio de documentos hábeis e idôneos.

Com base no acima exposto, uma vez satisfatoriamente comprovado o dispêndio das duas despesas escrituradas em questão, devem ser restabelecidas as duas despesas de atividade rural escrituradas em Livro-Caixa no valor total de R\$ 449.187,47 para o ano-calendário 2014 a título de "arrendamentos".

Já no que diz respeito à despesa escriturada em Livro-Caixa no valor de R\$ 5.532.000,00 a título de arrendamento da Fazenda Samambaia, em 30/04/2014 (fl. 7807), consta do recibo de fl. 8037, emitido por Fertilizantes Aliança, e do contrato de arrendamento rural de fls. 8581/8583. A transferência deste montante se deu por meio de débito da conta de titularidade do Interessado no Banco do Brasil.

A autoridade fiscal apurou que o pagamento declarado de R\$ 5.532.000,00 corresponde a cerca de dezoito vezes o valor médio por hectare dos demais arrendamentos celebrados com terceiros e com a própria Fertilizantes Aliança, conforme tabela constante no Relatório Fiscal (fl. 10785).

A tabela citada demonstra que o suposto arrendamento da Fazenda Samambaia no ano-calendário 2014 teve um custo por hectare cerca de dezesseis vezes superior ao da mesma fazenda no ano anterior.

Em sua defesa, o autuado se limita a alegar que o valor de R\$ 5.532.000,00 está lastreado em movimentação bancária, registrado no Livro-Caixa e contabilizado como receita do arrendante, restando preenchido o tripé referente à comprovação da despesa, devendo ser respeitada a força probante dos documentos contábeis e instrumentos particulares.

Entretanto, deve ser ressaltado que a escrituração contábil, por si só, não faz prova a favor do contribuinte se desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados.

O Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/1999 - Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999), norma então vigente à época dos fatos geradores, assim dispõe sobre a escrituração contábil como meio de prova:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

(grifou-se)

O Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também estabelece de forma semelhante sobre a escrituração contábil como meio de prova:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios

Em relação aos instrumentos particulares, os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do Código do Processo Civil (CPC – Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015):

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.

O Código Civil também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

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

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

Depreende-se dos excertos encimados, em suma, a escrituração contábil, por si só, não faz prova a favor do contribuinte se desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados.

Pois bem, o contribuinte era o sócio administrador da empresa Fertilizantes Aliança nos anos-calendário 2013 e 2014, os documentos em questão, sejam emitidos como pessoa física ou como representante da pessoa jurídica, foram todos produzidos unilateralmente pelo próprio.

O recibo de fl. 8037, o contrato de arrendamento rural de fls. 8581/8583 e a escrituração do Livro Razão, sejam emitidos como pessoa física ou como representante da pessoa jurídica, foram todos produzidos unilateralmente pelo próprio. Repito, a comprovação de direitos e obrigações, diga-se de vultosas quantias, entre a pessoa física e a pessoa jurídica por ele controlada não pode simplesmente ser realizada por recibos produzidos unilateralmente e escrituração contábil desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados.

Observe-se que o contrato de arrendamento rural de fls. 8581/8583 é assinado exclusivamente pelo Interessado em nome das duas partes envolvidas, tanto pela pessoa física como pela pessoa jurídica a título de seu representante legal.

A natureza das operações narradas no presente processo torna obrigatória a comprovação satisfatória dos atos realizados, especialmente entre o Interessado e a empresa Fertilizantes Aliança, por meio de documentos idôneos e hábeis, que não tenham sido produzidos unilateralmente pelo próprio Interessado.

Ressalte-se que a Fertilizantes Aliança teve seu tipo societário alterado em março de 2017 de Limitada para Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), tendo o Interessado como único sócio a partir deste mês. Assim, durante todo o procedimento fiscal, iniciado justamente naquele mesmo mês, o Interessado era o único responsável pela pessoa jurídica.

Neste caso, não basta a simples apresentação da transferência bancária do valor escriturado. Deve haver uma efetiva comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, da natureza da transação realizada, **que justifique a razão da grande divergência de valores no arrendamento por hectares apurada pela autoridade fiscal.**

O autuado não enfrenta o mérito da motivação para a glosa apontada pela autoridade fiscal, ou seja, a desproporcionalidade de valores de arrendamento por hectare entre este pagamento e as demais despesas escrituradas.

Com base no acima exposto, deve ser mantida a glosa de despesa de atividade rural escriturada em Livro-Caixa no valor de R\$ 5.532.000,00 para o ano-calendário 2014 a título de "arrendamentos".

Dos Pagamentos a Fertilizantes Aliança

O contribuinte compra fertilizantes, produzidos pela empresa Fertilizantes Aliança, para o exercício de sua atividade rural.

A autoridade fiscal considerou como comprovadas as despesas a este título das notas fiscais emitidas em 2013 e escrituradas em Livro Caixa no mesmo ano, bem como as compras realizadas em 2014 e devidamente deduzidas no mesmo período.

Foram glosadas as notas fiscais emitidas em 2011 (R\$ 1.864.713,59) e 2012 (R\$ 5.050.990,04), mas escrituradas no Livro Caixa de 2013, bem como as notas fiscais de 2013 lançadas no Livro-Caixa de 2014 (R\$ 1.944.366,93).

A autoridade fiscal aponta as seguintes motivações para a glosa realizada:

a) o Interessado não apresentou elemento probante, hábil e idôneo, demonstrando o pagamento dos valores relativos às notas fiscais emitidas em anos anteriores àqueles investigados;

b) os documentos comprobatórios apresentados remontam às fls. 9953/10552, consistindo de extratos bancários da pessoa jurídica, seguidos de recibos (como o de fl. 9958, por exemplo, que já serviu de argumentação para justificar créditos utilizados no pagamento a título de arrendamentos rurais das fazendas Bonita e Limpa);

c) o Interessado apresentou extratos contábeis, desacompanhados de quaisquer esclarecimentos, que pudessem clarear o relacionamento com a empresa Fertilizantes Aliança;

d) os registros contábeis da Fertilizantes Aliança apresentam transações mediante dezenas de lançamentos escriturados em uma só data (exemplo na fl. 8129), corroborando a presunção de dúvidas sobre a existência de que o efetivo pagamento tenha ocorrido; e

e) inicialmente o Interessado identificou a natureza de parte destes pagamentos como sendo um mútuo com a pessoa jurídica, para depois não mais abordar esta questão.

Em sua defesa, o recorrente afirma que não importa o fato de a nota fiscal ter sido emitida no exercício anterior, pois a extinção dessa obrigação, seja por pagamento em pecúnia ou por compensação, teria ocorrido no exercício do lançamento a crédito na conta "Duplicatas a Receber" da empresa Fertilizantes Aliança.

Para comprovar esta alegação, simplesmente anexa à escrituração da conta "Duplicatas a Receber" do Livro Razão de 2013 (fls. 11316/12035), relatórios de duplicatas a receber do Livro Razão de 2014 (fls. 12061/12077) e escrituração da conta "George Wagner Bonifácio e Sousa" do Livro Razão 2014 (fls. 12036/12048). Trata-se de uma grande quantidade folhas de escrituração contábil, sem qualquer tipo de indicação ou esclarecimento de datas e valores vinculados ao lançamento.

Conforme analisado nos subtópicos anteriores deste voto, a escrituração contábil, por si só, não faz prova a favor do contribuinte se desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados.

Mais uma vez, a natureza das operações narradas no presente processo torna obrigatória a comprovação satisfatória dos atos realizados, especialmente entre o Interessado e a empresa Fertilizantes Aliança, por meio de documentos idôneos e hábeis, que não tenham sido produzidos unilateralmente pelo próprio Interessado.

O fato é que, em sede de impugnação, bem como no recurso voluntário, o autuado não apresentou argumentos ou documentos comprobatórios que pudessem afastar as motivações, acima listadas, que foram apontadas pela autoridade fiscal para a glosa realizada. Permanece sem comprovação, por meio de documentos organizados, idôneos e hábeis, o pagamento dos valores relativos às notas fiscais emitidas em anos anteriores àqueles investigados.

Desta forma, devem ser mantidas as glosas de despesas de atividade rural escrituradas em Livro-Caixa no valor de R\$ 6.915.703,63 para o ano-calendário 2013 e de R\$ 1.944.366,93 para 2014 a título de pagamentos para Fertilizantes Aliança.

Das Demais Glosas

A autoridade fiscal glosou despesas escrituradas de R\$ 353.539,62 no ano-calendário 2013 e de R\$ 100.403,61 de 2014 a título de "demais glosas". Para tanto, dividiu estes valores em cinco grupos distintos de acordo com a motivação apresentada, conforme tabela de legendas constante do Relatório Fiscal na fl. 10784. A discriminação das despesas glosadas para o ano-calendário 2013 consta do quadro IVd (fls. 10728/10734) e para 2014, no quadro IIIc (fls. 10683/10689).

Em suas razões recursais, pretende o contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve integralmente a exigência fiscal, aduzindo para tanto os mesmos argumentos da impugnação, não acrescentando nem um novo documento ou fundamento sequer.

Assim sendo, uma vez que a contribuinte simplesmente repisa as alegações da defesa inaugural, ao análise deste e dos demais documentos que instruem o processo, não vejo melhor sorte ao contribuinte, motivo pelo qual peço vênias para adotar as razões de decidir do Acórdão de 1º instância, por muito bem analisar a matéria, *in verbis*:

Legenda 1

A legenda 1 se refere a gêneros alimentícios diversos e a suprimentos de combustíveis a veículos, que não apresentam destinação exclusiva à atividade rural.

O Interessado alega que não se pode efetuar atividade rural sem despesas com combustível para os veículos e máquinas aplicadas na atividade rural, assim como despesas com alimentos dos empregados nesta mesma atividade. Esta alegação procede, mas a motivação da glosa se refere à destinação deste tipo de produto.

A autoridade fiscal é clara ao expressar que não foram aceitas as despesas com combustíveis e alimentos "que não apresentam destinação exclusiva à atividade rural" (fl. 10784 - grifou-se). O Interessado simplesmente defende a possibilidade de dedução destes pagamentos na atividade rural, mas não apresenta comprovação de que estas despesas efetuadas foram efetivamente relacionadas à atividade rural exercida. Este é o ponto central levantado pela autoridade fiscal para motivar o lançamento.

A Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2001, estabelece que a comprovação das despesas de custeio deve identificar adequadamente a destinação dos recursos ao exercício da atividade rural:

"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." (grifou-se)

Conforme afirmado anteriormente neste voto, o art. 11, §3º do Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, dispõe que "todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora".

Regra geral, ao Fisco cabe provar as alegações sobre omissão de rendimentos e, ao contribuinte, a prova dos fatos que reduzem o crédito tributário, competindo-lhe, portanto, cumprir o encargo do ônus da prova das despesas de atividade rural, quando assim exigido pela autoridade fiscal. Assim dispõe o art. 373 do CPC:

(...)

É decorrência da regra geral do direito, segundo a qual quem alega alguma coisa deve comprová-la, pois não seria lícito que a parte se beneficiasse do alegado com base apenas em meras afirmações.

Com base no acima exposto, uma vez não identificada adequadamente a destinação dos recursos ao exercício da atividade rural, devem ser mantidas na integralidade as glosas discriminadas com a legenda 1 nos quadros de fls. 10728/10734 e 10683/10689 (art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2001).

Legenda 2

A legenda 2 se refere a despesas cujos documentos comprobatórios não apresentam registros mínimos sobre a identificação do Interessado como efetivo responsável pelo dispêndio.

O Interessado defende que a autoridade fiscal não poderia glosar as comprovações de despesa através de cupons fiscais pelo fato de não constar neste documento o seu nome.

Contudo, a Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2001, estabelece a exigência do cupom fiscal de identificar o destinatário dos produtos para fins de comprovação da despesa:

(...)

O art. 61 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, expressamente exige a identificação na nota fiscal do comprador pessoa física ou jurídica, através do número do CPF ou do CNPJ, para efeito de comprovação de despesas operacionais no âmbito do Imposto de Renda. *In verbis*:

(...)

Com base no acima exposto, devem ser mantidas na integralidade as glosas discriminadas com a legenda 2 nos quadros de fls. 10728/10734 e 10683/10689 (art. 10, parágrafo único da Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2001).

Legenda 3

As despesas glosadas com a legenda 3 correspondem a pagamentos diversos que a autoridade lançadora não considerou como gasto da atividade rural.

Sobre este ponto, o Interessado alega que gastos com tributos e taxas, relacionados a funcionários empregados na atividade rural e à obtenção de certidões para regularização fundiária das propriedades, não poderiam ser glosados sob a acusação genérica de que não são gastos com atividade rural.

Em relação exclusivamente aos tributos e taxas questionados pelo Interessado, uma análise dos quadros de fls. 10728/10734 e 10683/10689 revela a existência de gastos com a legenda 3 das seguintes naturezas:

- pagamentos para tabelionatos de notas;

(...)

Constam com a legenda 3 nos quadros de fls. 10728/10734 e 10683/10689 pagamentos efetuados a pessoas jurídicas privadas que não foram objeto de contestação específica na impugnação.

Quanto aos pagamentos para tabelionatos de notas, o Interessado afirmou que os mesmos ocorreram para a obtenção de certidões com o fim de regularização fundiária das propriedades. Entretanto, o art. 9º da Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2001, define que "não constitui investimento o custo de aquisição da terra nua". Assim, uma despesa que visa regularizar a aquisição das propriedades não é passível de dedução, pois a própria aquisição da terra nua não é considerada investimento.

(...)

Ressalte-se que o pagamento escriturado de Darf no valor de R\$ 17,80 em 01/01/2013 não teve o seu documento comprobatório localizado nos autos, bem como o seu recolhimento não foi confirmado na base de dados da Receita Federal do Brasil. Desta forma, deve ser mantida a glosa desta despesa.

Legendas 4 e 5

O Interessado defende em sua impugnação que os motivos 4 e 5 devem ser julgados improcedentes, na medida em que a autoridade fiscal não teria identificado, no processo, o local exato do documento que considerou insuficiente, sob pena de cerceamento de defesa.

Em relação à legenda 4, a motivação da glosa apontada pela autoridade lançadora é claro: o gasto não se vincula à atividade rural. A infração não está relacionada, portanto, às características do documento comprobatório, mas sim à natureza do gasto efetuado. Assim, devem ser mantidas na integralidade as glosas discriminadas com a legenda 4 nos quadros de fls. 10728/10734 e 10683/10689.

As glosas com legenda 5 foram motivadas pelo fato de o documento não se revelar hábil como elemento de prova para o fim a que se propõe. A autoridade lançadora cita como exemplo o documento de fl. 1203, referente a cinco pagamentos entre R\$ 29.600,00 e R\$ 29.840,80 datados de 12/04/2013, que se trata apenas de uma planilha com a indicação de compra de gado, não sendo meio hábil e idôneo para provar as despesas escrituradas.

As despesas glosadas com legenda 5 se limitam a quatorze eventos. São eles:

- R\$ 29.615,76 em 03/01/2013 com Antônio Theodoro;
- R\$ 25.370,64 em 03/01/2013 com Antônio Theodoro;
- R\$ 26.680,00 em 03/01/2013 com Divino Vicente;
- R\$ 23.920,00 em 03/01/2013 com Antônio Theodoro;
- R\$ 26.680,00 em 03/01/2013 com Divino Vicente;
- R\$ 527,00 em 15/02/2013 com Cartório de Registro de Imóveis (junto legenda 3);
- as cinco despesas citadas acima (documento fl. 1203);
- R\$ 25,80 em 02/01/2014 com Batista Naves & Naves Ltda. (junto com legenda 2);
- R\$ 2.817,00 em 08/01/2014 com José Ricardo Gomes da Silva; e • R\$ 10,00 em 25/08/2014 com Batista Naves & Naves.

As cinco despesas escrituradas em 03/01/2013 apresentam como documento comprobatório o de fl. 164, que também se trata apenas de uma planilha com a indicação de compra de gado, da mesma forma que a de fl. 1203, indicada no Relatório Fiscal.

Assim, deve ser mantida a glosa destas cinco despesas pelas mesmas razões apontadas pela autoridade fiscal para o recibo de fl. 1203.

A despesa com o cartório já foi tratada na legenda 3, devendo ser mantida.

As despesas com a pessoa jurídica Batista Naves & Naves (fls. 3535 e 5344) são referentes a alimentos (já tratados na legenda 1), conforme cupons fiscais sem a identificação do comprador das mercadorias (assunto tratado na legenda 2). Portanto, devem ser mantidas estas glosas.

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão extremamente bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da volumosa demanda, compartilho deste entendimento.

DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

Art. 42, Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados.

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) (Alterado pela Lei n.º 9.481, de 13.897).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será *tirada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (incluído pela Lei n.º 10.637, de 30.12.2002).

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares' tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei n.º 10637, de 30,12,2002).

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presumido da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Para Pontes de Miranda, presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em **iuris et de iure** (absolutas) e **iuris tantum** (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for **iuris tantum**, cabe a prova em contrário, conforme demasiadamente tratado em diversos outros votos deste Relator.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão

de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos recursos depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, assim presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial ou consumo capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos. A atuação da administração tributária é vinculada à lei (artigo 142 do CTN), sendo vedado ao fisco declarar a inconstitucionalidade de lei devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República. Neste diapasão, existe a Súmula CARF n.º 02 consolidando sua jurisprudência no sentido de que o Órgão "não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

A partir da vigência do artigo 42 da Lei n.º 9,430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser "modalidade de arbitramento" - que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário e por este Tribunal.

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria foi editada a Súmula de n.º 26, com a seguinte redação:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Os depósitos bancários considerados de origem não comprovada estão listados nas fls. 10792/10793, com sete motivações apontadas no quadro de fls. 10770/10771 e valores discriminados na tabela de fls. 10777/10778.

A primeira motivação para o lançamento apresentada pela autoridade fiscal (legenda 1) se refere a transferências bancárias realizadas pela empresa Fertilizantes Aliança. Segundo ela, os documentos apresentados não demonstram a natureza da operação que deu origem às supostas devoluções de numerário, ou seja, não justificam a que título teria ocorrido estes recebimentos.

Em sua defesa, o recorrente afirma que no Livro Razão da empresa Fertilizantes Aliança constam valores de R\$ 4.042.706,04 em depósitos apontados pela autoridade fiscal, dentre os R\$ 5.684.171,24 lançados. Para comprovar esta alegação, apresenta o extrato das contas "Adiantamento a Clientes" (fls. 11251/11302) e "George Wagner Bonifacio e Sousa" (fls.

11303/11313), ambas do Livro Razão de 2014, bem como uma lista de depósitos identificados entre o próprio e a pessoa jurídica (fls. 12049/12056).

Conforme analisado exaustivamente nos tópicos relativos as despesas com atividade rural, a simples apresentação de livros contábeis, no caso o Livro Razão de fls. 11251/11313, não prova a natureza das operações realizadas. A escrituração contábil, por si só, não faz prova a favor do contribuinte se desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados (art. 923 do RIR/1999 e art. 226 do Código Civil).

Repiso, como o Interessado era o sócio-administrador da empresa Fertilizantes Aliança no ano-calendário 2014, os documentos em questão, sejam emitidos como pessoa física ou como representante da pessoa jurídica, foram todos produzidos unilateralmente pelo próprio. A comprovação de direitos e obrigações, diga-se de vultosas quantias, entre a pessoa física e a pessoa jurídica por ele controlada não pode simplesmente ser realizada por recibos produzidos unilateralmente e escrituração contábil desacompanhada de documentos hábeis e idôneos que comprovem os fatos nela registrados.

A natureza das operações narradas no presente processo torna obrigatória a comprovação satisfatória dos atos realizados, especialmente entre o Interessado e a empresa Fertilizantes Aliança, por meio de documentos idôneos e hábeis, que não tenham sido produzidos unilateralmente pelo próprio Interessado.

Ressalte-se que faz parte do procedimento de verificação de depósitos bancários não apenas a mera identificação da origem em si dos créditos, no caso a empresa Fertilizantes Aliança, mas também, complementarmente, a verificação se tais valores correspondem a rendimentos tributáveis e, em caso positivo, se foram devidamente declarados como tais na DIRPF.

Uma vez não comprovada, através de documentos hábeis e idôneos, a natureza da operação que deu origem aos depósitos em questão, devem ser mantidos os lançamentos de omissão de rendimentos dos depósitos identificados como realizados pela empresa Fertilizantes Aliança.

Quanto o montante de R\$ 582.620,04 que tem como origem a BrasilPrev Seguros e Previdência (legenda “Seguro BB), identificada como isenta no comprovante de rendimentos (fl. 12059) e assim declarada na DIRPF/2015 (fl. 46), a autoridade fiscal questionou em seu Relatório Fiscal o fato de as contribuições para este plano terem sido efetuadas pela empresa Fertilizantes Aliança, enquanto o Interessado, pessoa física, foi o beneficiário deste rendimento.

A meu ver, relativamente ao valor de origem da Brasilprev, é improcedente a manutenção de acusação de omissão de receita. Trata-se de mero resgate de recurso investido na previdência (portanto, não há que se falar em necessidade de comprovação de sinistro).

Além disso, mostra-se irrelevante o questionamento quanto ao fato de a empresa Fertilizantes Aliança ter efetuado contribuições para a previdência do sujeito passivo quando os valores dispendidos a este título encontram-se reconhecidos como obrigações do mesmo em face daquela empresa na contabilidade do exercício em questão (dentro da Conta 1.1.02.01 – Duplicatas a receber, forma como eram contabilizados direitos da empresa face ao Sr. George Wagner):

LIVRO RAZÃO						
Entidade: FERTILIZANTES ALIANCA LTDA						
Período da Escrituração: 01/03/2014 a 31/12/2014			CNPJ: 02.208.767/0001-36		Número de Ordem do Livro: 59	
Período Selecionado: 01 de Março de 2014 a 31 de Dezembro de 2014						
Conta Selecionada: 1.1.02.34.01 - GEORGE WAGNER BONIFACIO E SOUSA						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
16/10/2014	SAQUE CONTRA RECIBO BCO - BRASIL pagto VGBL	51787	R\$ 500.000,00		0,00	
16/10/2014	IOF S/ EMPRESTIMO 2º DEC 10/2014 - GEORGE	64104	R\$ 3.254,00		R\$ 503.254,00	D
31/10/2014	JUROS S/ EMPRESTIMO CF CONTRATO - GEORGE	64105	R\$ 340,09		R\$ 503.634,09	D
30/11/2014	JUROS S/ EMPRESTIMO CF CONTRATO - GEORGE	64106	R\$ 703,33		R\$ 504.337,42	D
23/12/2014	TRANSFERENCIA ONLINE GEORGE WAGNER BCO BRASIL	57917		R\$ 504.859,96		
23/12/2014	JUROS S/ EMPRESTIMO CF CONTRATO - GEORGE	64107	R\$ 522,54		R\$ 0,00	

LIVRO RAZÃO						
Entidade: FERTILIZANTES ALIANCA LTDA						
Período da Escrituração: 01/03/2014 a 31/12/2014			CNPJ: 02.208.767/0001-36		Número de Ordem do Livro: 59	
Período Selecionado: 01 de Março de 2014 a 31 de Dezembro de 2014						
Conta Selecionada: 1.1.01.02.08 - Banco do Brasil S/A C/4500-4						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
16/10/2014	VALOR REF ORDEM DE PAGTO 3111/3113	42855		Saldo Inicial ->	599319,04	D
16/10/2014	SAQUE CONTRA RECIBO BCO - BRASIL pagto VGBL RECIVO BCO BRASIL	51787		R\$ 500.000,00		

Assim, deve ser excluído da base de cálculo da infração o valor de R\$ 582.620,04.

O recorrente defende que o valor de R\$ 170.000,00 (legenda 3), considerado receita tributável por ausência de qualidade na impressão, deve ser excluído, posto que trata-se de mera transferência entre contas.

Pois bem. Consoante se depreende dos extratos bancários juntados no processo, o valor, tido como omissão de receita, encontra-se localizado à fls. 7.025:

Observa-se do extrato que a operação foi realizada em 03 de dezembro de 2014, sendo possível identificar tratar-se de TED oriunda de outra conta do Sr. George Wagner.

Ademais, para fechar a operação e, conseqüentemente, a comprovação da origem do numerário, verificou-se que tal montante é proveniente de transferência feita pelo sujeito passivo através de sua conta n.º 3156-9 (Bradesco) (Fls. 6933):

03/12/14	SALDO EM 02/12/2014		188.482,29CR
	TED-TRANSF ELET DISPON	0036548	170.000,00-
	DEST. GEORGE WAGNER BONIFA		
	SALDO EM 03/12/2014		18.482.29CR

Desta forma, nos termos do art. 42, §3º, da Lei n.º 9.430/1996, devem ser desconsiderados os créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física.

No mesmo sentido, também é possível observar que o depósito no valor de R\$30.000,00 (legenda "1a"), realizado em 06/10/2014, junto ao Banco do Brasil, trata-se de mera transferência entre contas do mesmo titular. Isto porque, consoante se depreende dos extratos bancários juntados no processo, o valor, tido como omissão de receita, encontra-se localizado à fls. 6.422.

Para fins de comprovação da origem do numerário, verificou-se que tal montante é proveniente de transferência feita pelo sujeito passivo através de sua conta n.º 3156-9, Banco Bradesco (Fls. 6930):

06/10/14	TED D CC HBANK*	6081848	30.000,00-
	DEST. GEORGE WAGNER BONIFA		

Neste diapasão, devem ser excluídos os valores de R\$ 170.000,00 e R\$ 30.000,00, constantes respectivamente dos Bancos Santander e Brasil.

No que diz respeito ao valor de R\$ 148.596,50, uma vez não comprovada, através de documentos hábeis e idôneos, a natureza da operação que deu origem ao depósito em questão, deve ser mantido incólume o lançamento neste ponto.

Especificamente quanto à parcela de R\$ 30.000,00 (legenda “1FAsr), o Interessado apresenta novamente a alegação de que se trata de depósito realizado pela empresa Fertilizantes Aliança, conforme Livro Razão anexado. Este ponto já foi decidido anteriormente nesse voto, devendo este lançamento ser mantido pelos motivos lá expostos.

DA MULTA QUALIFICADA

A autoridade lançadora, especificamente quanto a glosa de despesa da atividade rural no valor de R\$ 5.532.000,00 referente ao arrendamento da Fazenda Samambaia, aplicou a multa de ofício qualificada no patamar de 150%.

Pois bem!

Especificamente quanto à multa qualificada, preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula n.º 14, determinando que:

Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Pois bem. A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária à prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da omissão de rendimentos, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e

comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pela contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fls. 10.785/10.786):

[...]

8.1.5 Assim, entendemos que a conduta vertente, perpetrada pelo fiscalizado, ao lançar o valor de R\$ 5.532.000,00, como efetiva despesa da atividade rural, de 2014, encontra-se, em sua inteireza, subsumida a normas, do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe, v. g.,

(...)

8.1.6 Diante, de toda exposição, imediata, entendemos que o fato questionado, que caracteriza a apropriação integral do valor de R\$ 5.532.000,00, como efetiva despesa da atividade rural, de 2014, lançada pelo sujeito passivo, em comento, em seu, respectivo livro-caixa, encontra subsunção à norma expressa, e portanto, deverá ser levado à incidência da multa agravada de 150% sobre o imposto devido, apurado em decorrência da agregação desse valor à base de cálculo total autuada.

(...)

Os fatos constantes no relatório fiscal, a meu ver, não são aptos a justificar a conduta prevista no artigo mencionado, uma vez que a autoridade fiscal não correlacionou especificamente a conduta do contribuinte a nenhum dos dispositivos encimados, seja a sonegação, a fraude ou o concluiu.

Ora, independentemente do entendimento de cada julgador ou autoridade fazendária a respeito do mérito de aludida demanda, não se pode admitir que o Fisco atribua crime de sonegação fiscal, a partir da qualificação da multa, **em mera suposição ou achismo**, de maneira a motivar sua conclusão, demonstrando a eventual conduta dolosa da contribuinte. Esse procedimento, além de macular o regramento para adoção da multa imposta, representa uma verdadeira preterição do direito de defesa da contribuinte.

Nesse sentido, a mera alegação de idoneidade do valor utilizado, desacompanhada de qualquer elemento indicador de fraude, **não é suficiente** para o agravamento da multa. Faz-se necessária a comprovação do evidente intuito de fraude. Em outras palavras, o dolo.

Ademais, a “desconsideração” dos contratos de arrendamentos, bem como dos demais documentos, não foram suficientes para elidir a infração da glosa de despesas, mas nem de perto é motivo suficiente para qualificação da multa.

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar às preliminares e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para:

(i) restabelecer os valores de R\$ 348.056,25 e R\$ 101.131,22 referente a despesas de atividade rural escrituradas em Livro-Caixa, totalizando R\$ 449.187,47 para o ano-calendário 2014 a título de "arrendamentos";

(ii) excluir da base de cálculo da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada os valores de R\$ 582.620,04, R\$ 170.000,00 e R\$ 30.000,00; e

(iii) afastar a qualificadora da multa de ofício, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, Redator designado.

Com o devido respeito ao entendimento adotado pelo ilustre Conselheiro Relator, ousou divergir quanto à possibilidade de excluir da base de cálculo da infração o valor de R\$ 582.620,04 (BrasilPrev).

Isso porque, desde o procedimento fiscal, o contribuinte tem sido instado a esclarecer a que título a Fertilizantes Aliança aplicou recursos na BrasilPrev em seu favor. Todavia, mesmo em sede recursal o recorrente não informa as razões pelas quais a empresa teria sido a responsável financeira pelo pagamento das contribuições para este plano VGBL, limitando-se a fazer referência ao lançamento contábil efetuado.

Frente às observações trazidas pela DRJ, o recorrente deveria ter trazido maiores elucidacões acerca da matéria, fundamentando o aporte feito na previdência em seu nome e apresentando fonte documental além da mera contabilização, o que não foi feito.

Posto isso, concordando com o i. Conselheiro Relator nas demais questões, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para

a) restabelecer os valores de R\$ 348.056,25 e R\$ 101.131,22 referente a despesas de atividade rural escrituradas em Livro-Caixa, para o ano-calendário 2014 a título de "arrendamentos";

b) excluir da base de cálculo da infração de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada os valores de R\$ 170.000,00 e R\$ 30.000,00;
e

c) afastar a qualificadora da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lopes Araújo