



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

Processo n° 10166.725466/2013-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.924 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente MARCOS ANTONIO ASSI TOZZATTI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto n° 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

GLOSA DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. MOVIMENTAÇÃO DE REBANHO.

Revelam-se regulares as glosas de despesas pleiteadas da atividade rural quando o contribuinte não consegue comprovar por documentos legais hábeis e idôneos a vinculação de tais despesas com as atividades de movimentação de rebanho para propriedades parceiras.

LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO. INOVAÇÃO NO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Na fase recursal, julga-se a legalidade ou não do lançamento, sendo vedado modificar a fundamentação para exigência do tributo por implicar a feitura de novo lançamento, o que é vedado ao órgão julgador.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a infração relativa à compensação indevida de prejuízos da atividade rural. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento ao recurso voluntário. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior, pela 9ª Turma da DRJ/BHE e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 6415/6429).

Pois bem. Versa o presente processo sobre Auto de Infração, fls. 6043 a 6058, relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física, exercícios 2010 a 2012, anos-calendário 2009 a 2011, com exigência de crédito tributário, acompanhado de multa de ofício e juros moratórios, em decorrência das infrações narradas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 6059 a 6064.

Segundo o TVF em 15/1/2013 foi instaurado o procedimento fiscal no contribuinte por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 01.1.01.00-2013-00034-6. Em 16/1/2013 encaminhou-se o Termo de Início da Ação Fiscal e a ciência ocorreu em 22/1/2013, fls. 173 a 176. Posteriormente o fiscalizado tomou ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 1 lavrado em 6/5/2013, fls. 602 e 603. No dia 15/5/2013, o contribuinte foi cientificado do Termo de Prosseguimento Fiscal nº 1, fls. 3.122 3e 3.123 e em 24/5/2013 tomou ciência do Termo de Intimação nº 2, fls. 3.124 a 3.126.

Após o exame de toda a documentação disponibilizada pelo contribuinte e dos dados constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal, a autoridade lançadora apurou as seguintes infrações à legislação do imposto de renda:

Despesa da Atividade Rural não Comprovada

Informa o autuante que a ação fiscal se iniciou com a suspeita de declaração de despesas da atividade rural muito superiores à realidade, pois eram muito próximas das receitas declaradas nos anos-calendário objeto do lançamento, conforme o seguinte quadro.

RECEITAS E DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL POR ANO-CALENDÁRIO			
<i>DIRPF ORIGINAL</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>
<i>Receitas</i>	<i>R\$ 16.338.781,14</i>	<i>R\$ 13.644.405,65</i>	<i>R\$ 16.218.426,44</i>
<i>Despesas/Custeio</i>	<i>R\$ 15.027.677,36</i>	<i>R\$ 12.972.065,41</i>	<i>R\$ 15.151.984,45</i>
<i>% Despesas/Receitas</i>	<i>91,98%</i>	<i>95,07%</i>	<i>93,42%</i>

Intimado em 22/01/2013 a apresentar os documentos que comprovassem as despesas declaradas no período fiscalizado e os correspondentes Livros Caixa, o contribuinte no dia 24/1/2013, dois dias após a ciência do início do procedimento fiscal retificou as declarações de ajuste e reduziu substancialmente os valores de receitas e despesas da atividade rural.

A fiscalização então entendeu que as retificadoras enviadas após o início da ação fiscal não são espontâneas e por isso foram desconsideradas para efeito fiscal. Registra que esta atitude explicita a conduta suspeita e a má-fé do contribuinte, pois nos exercícios fiscalizados as receitas e despesas foram reduzidas à metade.

Diante desta constatação a autoridade autuante considerou que os valores registrados no Anexo da Atividade Rural das DIRPF retificadoras, não poderiam ser considerados.

DIRPF NÃO ESPONTÂNEAS			
<i>Atividade Rural</i>	<i>Total 2009</i>	<i>Total 2010</i>	<i>Total 2011</i>
<i>Receitas</i>	<i>R\$ 8.769.077,79</i>	<i>R\$ 8.564.413,94</i>	<i>R\$ 12.291.208,93</i>
<i>Despesas</i>	<i>R\$ 7.457.973,41</i>	<i>R\$ 7.892.073,70</i>	<i>R\$ 11.224.767,84</i>

Em razão do enorme volume de documentos apresentados (40 caixas) referentes às despesas da atividade rural consignadas no Livro Caixa, a fiscalização optou por utilizar a técnica da amostragem. Para tanto foram solicitados os documentos relativos aos meses de setembro/2009 e novembro/2010.

Após o exame de uma infinidade de documentos, constatou-se que a soma das despesas da atividade rural consideradas comprovadas, coaduna-se em ordem de grandeza com os valores discriminados no Livros Caixa apresentados. Consequentemente foram considerados os valores totais das despesas registradas nos Livros Caixa, conforme planilha de fl. 6.061, aqui sintetizada.

<i>Despesas/Custeio da Atividade Rural – Livro Caixa</i>

Total 2009	R\$ 7.863.785,81	Total 2010	R\$ 10.235.157,13	Total 2011	R\$ 8.632.310,03
------------	------------------	------------	-------------------	------------	------------------

Os valores não considerados como despesas da atividade rural são gastos particulares do contribuinte e estão listados à fl. 6.062.

Inadmitidos os valores declarados nas DIRPF retificadoras, a diferença entre a despesa declarada nas DIRPF originais e as registradas nos Livros Caixa acatadas resultou nas seguintes despesas glosadas da atividade rural por falta de comprovação.

<i>Despesas da Atividade Rural não comprovadas</i>	
<i>2009</i>	<i>R\$ 7.163.891,55</i>
<i>2010</i>	<i>R\$ 2.736.908,28</i>
<i>2011</i>	<i>R\$ 6.519.674,92</i>

Compensação Indevida de Prejuízos da Atividade Rural

Tendo considerado que o modus operandi do fiscalizado não é idôneo e denota má-fé, o saldo de prejuízo de exercícios anteriores foi desconsiderado.

Relata o autuante que seria temerário considerar o prejuízo de exercícios anteriores no valor de R\$5.463.705,59, constante da DIRPF do exercício 2010, quando o contribuinte declara o suposto prejuízo e tenta retificar, dois dias após o início do procedimento fiscal, as receitas e despesas da atividade rural de três declarações consecutivas para valores muito inferiores aos originalmente declarados.

Nos três anos-calendário objeto do lançamento, a autoridade lançadora informa que o contribuinte se beneficiou da compensação de prejuízos cujo total alcança R\$3.049.886,61. Relata que não cabe a compensação pois, nas DIRPF dos anos-calendário 2008 e 2009, tem-se mais uma vez receitas e despesas muito próximas, prática que seria inidônea e reiterada do sujeito passivo.

À fl. 6.063 a fiscalização registra o total de receitas e despesas declaradas nas DIRPF dos anos-calendário 2007 e 2008 para demonstrar a proximidade entre as receitas e despesas declaradas. Em seguida elabora quadro demonstrativo em que apura os percentuais de 48%, 75% e 53% nos anos-calendário 2009 a 2011 para demonstrar a relação entre despesas comprovadas e o total das receitas declaradas nas DIRPF originais. Registra ainda os percentuais de 91,98%, 95,07% e 93,42% para apontar discrepâncias entre receita e despesa declaradas nas DIRPF originais consideradas como espontâneas.

Na sequência, por considerar inidônea a prática do contribuinte, utilizou o percentual de 75% (mais benéfico) de despesas comprovadas em relação às receitas declaradas na original e considerou que o prejuízo acumulado já se esgotaria nos próprios anos-calendário 2007 e 2008, pois diante de um resultado positivo de R\$7.221.223,00, não existiria mais o prejuízo de R\$5.463.705,69 a ser transportado para a declaração de ajuste do exercício de 2010.

Ao final foi consolidada a glosa da compensação dos prejuízos declarados nos exercícios 2010 a 2012 nos seguintes valores:

<i>Prejuízos da Atividade Rural – Compensação Indevida</i>	
<i>2009</i>	<i>R\$ 1.311.104,38</i>
<i>2010</i>	<i>R\$ 672.340,24</i>
<i>2011</i>	<i>R\$ 1.066.441,99</i>

Cientificado, por via postal, em 25/07/2013 (fls. 6065/6066), o interessado apresentou, tempestivamente, em 13/08/2013, impugnação (fls. 6067/6086).

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), por meio do Acórdão nº 02-60.783 (fls. 6415/6429), de 06/10/2014, cujo dispositivo considerou a Impugnação Improcedente em Parte, com a manutenção parcial do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012

GLOSA DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. MOVIMENTAÇÃO DE REBANHO.

Revelam-se regulares as glosas de despesas pleiteadas da atividade rural quando o contribuinte não consegue comprovar por documentos legais hábeis e idôneos a vinculação de tais despesas com as atividades de movimentação de rebanho para propriedades parceiras.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL. EXISTÊNCIA DE SALDO POSITIVO SUFICIENTE.

Havendo saldo positivo suficiente para liquidar todo o prejuízo de anos anteriores não é possível crer que o contribuinte opte por compensar parcialmente o saldo, mesmo com a possibilidade de pagar mais tributo.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE. REDUÇÃO DE PERCENTUAL.

Não compete à autoridade administrativa apreciar a argüição e declarar ou reconhecer inconstitucionalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constituição Federal, artigo 102.

A redução da multa de ofício somente é concedida se cumpridos os requisitos previstos na legislação tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou, em síntese, os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

Requisição da Espontaneidade

1. O impugnante alega que em razão da paralisação do procedimento fiscal por período superior a sessenta dias sem que tenha havido novo ato escrito por parte da Administração Tributária, readquiriu a espontaneidade, conforme o previsto no art. 7º, § 2º, do Decreto 70.235/1972.
2. No caso dos autos, a autoridade lançadora constatou que as despesas da atividade rural não correspondiam àquelas informadas nas retificadoras, ao examinar, ainda que por amostragem, aquelas escrituradas no Livro Caixa. Também ficara demonstrado que por falta de apresentação de documentação hábil o contribuinte não consegue provar que as receitas e despesas excluídas decorrem da movimentação de rebanho, quando se compara as declarações anteriores ao início da ação fiscal com as retificadoras.
3. Em que pese a comprovação da inércia fiscal na prática de ato de ofício dentro dos sessenta dias previstos no Decreto 70.235/72, as declarações retificadoras apesar de espontâneas não podem servir de elemento capaz de desconstituir o lançamento fiscal, pois de acordo com dados integrantes dos autos, os anexos da atividade rural não traduzem a realidade das receitas e despesas, o que gera impacto no valor do resultado tributável a ser transferido para a declaração de ajuste.
4. Em síntese, o contribuinte não pode se escudar na reaquisição da espontaneidade para deixar de apresentar documentação hábil que demonstre que o anexo da atividade rural traz receitas e despesas compatíveis com os argumentos expostos na impugnação.

Despesas da Atividade Rural não Comprovadas

5. A defesa tem como elemento central para justificar a redução de receitas e despesas quando da apresentação da declaração de ajuste retificadora o fato de que a movimentação de rebanho não gera caixa. Para tanto juntou o “Boletim Anual de Movimento do Rebanho e Saldo Anual do Estoque em Reais - Por Parceria” de fls. 6.133 a 6.153.
6. Segundo este documento, às fls. 6.139, 6.146 e 6.153 é totalizada a idêntica transferência do rebanho na entrada e na saída que corresponde aos totais de receita e despesas retirados da declaração válida até o início do procedimento fiscal. Na retificação das declarações anteriores ao início da fiscalização tanto o valor de receitas quanto de despesas foi reduzido em igual valor.
7. Porém, o impugnante ao apresentar apenas um boletim de movimentação do rebanho não comprovou de maneira inequívoca ser a diferença de receitas e despesas originada desta movimentação.

8. Não constam dos autos as notas fiscais que acobertam o transporte dos animais para cada uma das unidades parceiras do contribuinte, nem na saída nem no retorno do rebanho, quando se sabe que nesta espécie de transferência é exigida a nota de produtor rural, nota fiscal ou outro documento hábil da Secretaria de Fazenda, como por exemplo a Guia de Trânsito Animal – GTA.
9. O contribuinte sequer apresentou os contratos firmados com os parceiros, nos quais pudesse ser identificada a quantidade de gado a ser recepcionado pelo cedente do pasto e o período utilizado.
10. Nestas circunstâncias não é possível admitir que a redução de receitas e despesas tenha se dado pela exclusão de valores constantes do boletim apresentado pelo impugnante.
11. Conforme se depreende da leitura da peça de defesa, o contribuinte não questiona a despesa apurada no Livro Caixa pela autoridade lançadora. Ao contrário, questiona apenas o método de amostragem quando a fiscalização valeu-se dos dados contidos em dois meses em um universo de trinta e seis.
12. A técnica de amostragem utilizada pela fiscalização observou que em dois meses as despesas da atividade rural escrituradas no Livro Caixa eram compatíveis com os documentos suporte apresentados. Com o entendimento que o contribuinte corretamente escriturou as despesas cuja documentação foi apresentada, o autuante estendeu a todos os meses dos três anos-calendário fiscalizados as despesas registradas no Livro Caixa e aceitou os valores constantes da planilha de fl. 6.061.
13. O argumento segundo o qual a fiscalização ao utilizar apenas dois meses na amostragem não observou as receitas da atividade rural não é capaz de desconstituir o feito fiscal. Em primeiro lugar, tanto as receitas anteriores quanto as retificadas não foram objeto de exame fiscal. Vale dizer, não existindo as retificadoras, a fiscalização teria acatado as receitas declaradas originalmente, sem qualquer exame documental da sua veracidade, porque a análise fiscal focou unicamente as despesas da atividade rural.
14. Isto porque a fiscalização não teve mira na omissão de receitas que pudessem demonstrar um resultado tributável diferente do declarado.
15. Sem embargo, ainda que se pudesse cogitar no exame das receitas, o contribuinte não comprovou que os valores excluídos nas retificadoras referem-se à movimentação de rebanho, o que, em última análise correspondem a uma receita da atividade rural integrante do montante de receitas declaradas originalmente. É dizer, os documentos de receitas juntados pelo contribuinte são capazes de comprovar os valores informados nas retificadoras, mas não a diferença que ele atribuiu, sem qualquer documentação legal, à movimentação de rebanho.

16. Provar significa contextualizar elementos relevantes e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados. O Boletim de Movimentação de Rebanho, no qual constam valores de R\$7.569.703,95 (2009), R\$5.079.991,71 (2010) e R\$3.927.217,51 (2011) excluídos das declarações originais por não serem supostamente integrantes das receitas e despesas da atividade rural, não pode ser analisado isoladamente, por não ser um documento hábil a comprovar as alegações da defesa.
17. Nem mesmo o contribuinte tem certeza da real receita da atividade rural alegada. Aquela constante das retificadoras ou a que ele informa no quadro de fl. 6.081, integrante da peça de defesa. Nas retificadoras apresentadas após o início da ação fiscal constam as receitas de R\$8.769.077,79 (2009), R\$8.564.413,94 (2010) e R\$12.291.208,93 (2011), ao passo que no quadro de fl. 6.081 as receitas são de R\$8.651.114,24 (2009), R\$9.319.088,45 (2010) e R\$12.426.358,93.
18. Admitida esta alegação, o argumento de que a diferença de receitas declaradas anteriormente ao procedimento fiscal e aquelas declaradas nas retificadoras correspondem à transferência de rebanho, não faz sentido, cai por terra. Se estes novos valores trazidos na defesa é que são verdadeiros, as retificadoras então estariam erradas porque com a subtração dos valores constantes do quadro de fl. 6.081 das receitas declaradas anteriormente à ação fiscal, obtém-se os seguintes valores R\$7.687.667,50 (2009), R\$4.325.317,20 (2010) e R\$3.792.067,51 (2011), diferença incompatível com a alegada movimentação de rebanho.
19. Isto indica que tanto as retificadoras estão erradas quanto os valores do Boletim de Movimento do Rebanho de fls. 6.133 a 6.153 não merecem fé, porque eles é que serviram de alegação motivadora para a redução de receitas e despesas.
20. Neste contexto, em que pese a espontaneidade, as despesas a serem consideradas são aquelas registradas no Livro Caixa, porque a alteração promovida no anexo da atividade rural para ser aceita deveria vir acompanhada da documentação necessária e irrefutável de que os valores excluídos decorrem da transferência de rebanho para propriedades de parceiros.

Compensação Indevida de Prejuízos da Atividade Rural

21. A motivação utilizada pela fiscalização para glosar a compensação de prejuízos da atividade rural reside no fato de o impugnante ter inicialmente apresentado receitas e despesas com valores muito próximos nos anos-calendário de 2007 e 2008 nos quais foi constituído o prejuízo de R\$5.463.705,59 trazido para a declaração de ajuste do exercício 2010, ano-calendário 2009 e, a exemplo do que ocorre com as declarações examinadas nestes autos, em razão da apresentação de retificadoras para aqueles dois anos também após dois dias do início do procedimento fiscal.

22. O trabalho fiscal comparou percentualmente receitas e despesas declaradas antes e depois do início do procedimento fiscal e as receitas e despesas declaradas antes da ação fiscal com aquelas comprovadas pelo exame do Livro Caixa, para firmar a convicção de que teria havido má-fé do contribuinte porque a relação despesa declarada/receita declarada nos exercícios 2010, 2011 e 2012 alcança 91,98%, 95,07% e 93,42%, algo discrepante quando se observa a relação despesa comprovada/receita declarada que é de 48%, 75% e 53% nos exercícios mencionados.
23. Em primeiro lugar não se pode generalizar que toda vez que o contribuinte apresenta receitas e despesas com valores muito próximos estará incorrendo em má-fé. Fosse assim o resultado tributável sempre deveria ser positivo e de alto valor proporcionalmente ao volume da atividade desenvolvida.
24. Entretanto, merecer ser destacado que a relação percentual desenvolvida pela autoridade autuante faz sentido no caso dos autos porque conforme visto linhas atrás, as declarações retificadoras não devem ser acolhidas, sobretudo na parte que trata do anexo da atividade rural, porque os argumentos de defesa não são comprovados documentalmente de forma a demonstrar inequivocadamente que os supostos valores correspondentes à transferência do rebanho de fato seriam aqueles constantes do Boletim de Movimentação Anual e corresponderiam justamente aos valores e receitas excluídos das declarações válidas anteriormente ao início da ação fiscal.
25. Apesar de o entendimento firme de que o prejuízo da atividade rural sempre é utilizado em sua integralidade no ano subsequente em caso de neste ano haver saldo positivo, a forma de apuração das receitas e despesas dos anos-calendário 2007 e 2008 pela relação percentual encontrada nos anos-calendário 2009 a 2011 não parece ser a mais adequada quando não são examinados os documentos relativos àqueles anos-calendário.
26. A fiscalização não afastou a existência do prejuízo acumulado de R\$5.463.705,59, mas entendeu que, aplicado o maior percentual de despesas (75%) comprovadas nos dois anos anteriores àqueles a que se refere a ação fiscal, o prejuízo seria absorvido nos próprios anos de 2007 e 2008. Entretanto, sem o exame da documentação dos anos de 2007 e 2008 não é possível utilizar esta relação percentual. Isto significa que a aplicação dos percentuais para identificar as reais receitas e despesas somente tem sentido no caso dos exercícios examinados.
27. Nesta ordem de idéias e por tudo que até aqui foi mencionado, em especial na parte que manteve a infração de despesas não declaradas da atividade rural, é preciso demonstrar que no ano calendário 2009 a diferença de receitas declaradas antes do procedimento fiscal entendidas como válidas para o exame dos autos e as despesas comprovadas no Livro Caixa, são suficientes para absorver todo o prejuízo na declaração de ajuste do exercício 2010, não existindo saldo negativo a ser transportado para os exercícios 2011 e 2012.

28. Conforme demonstrado anteriormente as receitas consideradas neste voto para o ano-calendário 2009 são aquelas registradas na declaração apresentada em 5/10/2012 no total de R\$16.338.781,74 ao passo que as despesas comprovadas são as escrituradas no Livro Caixa, admitidas pelo contribuinte, cujo montante é de R\$7.863.785,81. Esta diferença corresponde a um resultado positivo de R\$8.474.995,93. Como o prejuízo constituído nos anos anteriores totaliza R\$5.463.705,59, agora sim em 2009 é absorvido totalmente pelo resultado positivo encontrado, o que afasta a glosa de prejuízo no exercício 2010, ano-calendário 2009.
29. A utilização de todo o prejuízo no ano em que o resultado tributável é suficiente para liquidá-lo faz sentido porque seria inimaginável acreditar que determinado contribuinte apure o resultado negativo da atividade rural em dois anos e havendo resultado positivo suficiente no ano subsequente queira compensar apenas parte do prejuízo de forma que em vez de zerar sua situação com o fisco, opte por recolher tributo.
30. Como todo o prejuízo foi utilizado no ano-calendário 2009, não há se falar em compensação de prejuízos nos anos 2010 e 2011, razão pela qual as infrações nestes anos são mantidas.

Da Multa de Ofício

31. Conforme determina a legislação tributária, a multa de ofício de 75% deve acompanhar os tributos exigidos mediante lançamento de ofício, sendo que sua previsão legal encontra-se disciplinada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.
32. As possibilidades de redução da penalidade cingem-se às hipóteses de pagamento, compensação ou parcelamento do tributo apurado, obviamente quando ausente a contestação do lançamento. Não há, portanto, fora os casos especificados, previsão legal para que a autoridade administrativa reduza o percentual da multa de ofício.
33. Quanto à alegação de que a multa aplicada ofende princípios constitucionais, o que é vedado pela Norma Constitucional, cumpre esclarecer que essa matéria não pode ser objeto de manifestação por parte dos órgãos julgadores, em razão do disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

Conclusão

34. Por todo o exposto voto pela procedência parcial da impugnação para: a) Manter a infração de Compensação Indevida de Prejuízos da Atividade Rural nos anos-calendário 2010 e 2011 e de Despesa da Atividade Rural não Comprovada nos anos de 2009 a 2011, conforme quadro de fl. 6.428; b) Retificar o imposto suplementar no ano-calendário 2009 de R\$2.330.513,98 para R\$1.969.960,27 e mantê-lo nos demais anos-calendário nos valores de R\$937.543,34 e R\$2.086.182,02, conforme quadro de fl. 6.429; c) Retificar o imposto total lançado de R\$5.354.239,34 para R\$4.993.685,63.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência integral do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 6438/6464), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

Preliminarmente.

Da Nulidade da Diligência Fiscal e Da Ausência de Instrução com Documentos Comprobatórios das Conclusões.

- a. Preliminarmente, o recorrente demonstrou que o relatório de diligência fiscal que baseou o acórdão é nulo de pleno direito, uma vez que não foi acompanhado de nenhum documento apto a comprovar as alegações do fisco, no sentido de fundamentar a suposta falta de recolhimento do IRPF.
- b. Disso, se verifica que as conclusões extraídas do relatório fiscal são nulas, eis que, de fato, não estão baseadas em quaisquer documentos capazes de comprovar as alegações fiscais.
- c. Ao contrário, o relatório fiscal está fundamentado apenas em planilhas numéricas elaboradas pelo próprio Auditor, de forma unilateral, sem fazer-se corroborar em documentos materialmente aptos a conferir foros de veracidade a tais informações. E mais, sem considerar a documentação juntada pelo recorrente.
- d. Assim, deve ser reconhecida, por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com o provimento do presente recurso, a nulidade do relatório fiscal, em que se baseou o acórdão recorrido, tendo em vista que não foi fundamentado em provas concretas de suas conclusões.

Da Possibilidade de Apreciação de Inconstitucionalidade Também no Contencioso Administrativo.

- e. Não assiste razão à r. decisão recorrida quando afirma que o recorrente teria feito alegações de inconstitucionalidades e ilegalidades, que não poderiam ser analisadas em sede administrativa. Isso porque, o recorrente pretende unicamente contestar o relatório de diligência fiscal, em face do que dispõe a Constituição Federal, o que pode, perfeitamente, ser analisado no âmbito administrativo, pois não se trata de alegação de inconstitucionalidade/ilegalidade de norma.

Do Mérito.

Da requisição da espontaneidade. Acórdão recorrido reconhece a inércia fiscal, porém afasta equivocadamente, as declarações retificadoras.

- f. Tendo o contribuinte recuperado a espontaneidade depois do início da ação fiscal, e tendo sido os débitos confessados nas retificadoras de 24/01/2013, data anterior à da retomada dos trabalhos (15/05/2013), depreende-se que estes valores não poderiam mais ser lançados de ofício, razão pela qual os lançamentos em análise não devem prosperar.

- g. Apesar das retificadoras terem sido apresentadas no curso da ação fiscal (24/01), tendo em vista o fato do recorrente ter adquirido a espontaneidade em 09/04/2013 (60 dias depois da última intimação – 08/02), todos os seus atos devem retroagir ao início da fiscalização.
- h. O recorrente trouxe todos os elementos para demonstrar as suas alegações. Porém, o acórdão recorrido considerou apenas amostragem de dois meses, o que impossibilita certificar com propriedade as alegações de produtores rurais e pecuaristas, em que as despesas e receitas são consideradas por período longo (safra), que, no caso da atividade de pecuária chega-se até 36 (trinta e seis) meses.
- i. Nesse passo, tido por espontâneas as DIRPFs apresentadas pelo recorrente em 24/01/2013, não subsiste qualquer motivo para a manutenção do lançamento em relação aos valores declarados, já que a declaração é fundamento suficiente para a constituição do crédito tributário, devendo-se ser considerados os valores informados nas retificadoras e a regularidade da compensação efetuada.

Da ausência de má-fé do recorrente. Retificadoras que comprovam as despesas da atividade.

- j. O recorrente, ao rever as suas declarações do imposto de renda da pessoa física, relativas aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, percebeu que, nas receitas e despesas oriundas da atividade rural encontrava-se inserido todo o movimento de transferência de rebanho de outras fazendas perpetrado naquele período. Diante dessa situação e levando-se em conta que o movimento de rebanho não é capaz de gerar caixa, o recorrente achou por bem retificar suas declarações.
- k. Em que pese à redução das receitas e despesas nas declarações retificadoras, os resultados apurados são os mesmos daqueles apresentados nas declarações originais.
- l. Se não houve modificação do valor considerado como a base de cálculo para apuração do imposto de renda, não há que se falar em prejuízo ao Fisco, muito menos em má-fé do contribuinte, pois este apenas retirou de suas declarações originais montantes não tributáveis.
- m. Erros apurados em declarações entregues à RFB não tem o condão de transformarem-se em fatos geradores de impostos, daí porque se mostra como obrigação da Administração perseguir a verdade material.
- n. Considerando a reaquisição da espontaneidade das informações passadas pelo contribuinte, tem-se que a RFB deve considerar para fins de cálculo do imposto de renda dos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, os valores informados nas declarações retificadoras.
- o. Faz-se necessário dizer que, a técnica de amostragem utilizada pela Receita Federal para apurar o imposto dos exercícios fiscalizados, jamais pode ser vista como meio hábil para se chegar à verdade real dos fatos, já

que, foram considerados apenas dois meses de atividade rural, quando a investigação recaiu sobre 36 meses. Ou seja, foram analisadas menos de 1% (um por cento) das receitas e despesas declaradas, situação que extrapola o grau máximo da “presunção legal” e ingressa no campo da “arbitrariedade”, a qual é ilegal e ilegítima.

- p. A fiscalização deveria, em caso de dúvida se foram cumpridas as obrigações tributárias, passar a examinar toda a documentação do recorrente, sob pena de macular a fiscalização e o lançamento do crédito.

Da possibilidade de compensação de prejuízos.

- q. Segundo consta do auto de infração, o recorrente teria, nos anos-calandário 2009, 2010 e 2011, se beneficiado indevidamente da compensação de R\$ 3.049.886,61, já que, o *modus operandi* do fiscalizado é inidôneo, uma vez que as despesas apresentadas estão próximas das receitas, o que revela prática de má-fé.
- r. Vale lembrar que, não houve má-fé do recorrente no ato de retificar as suas declarações. Ademais, inexistente preceito normativo que proíba que a receita apurada na atividade rural fique próxima das despesas declaradas, sobretudo, quando essas informações se encontram registradas no livro caixa.
- s. No entanto, o agente fiscalizador analisou apenas a documentação de dois meses da atividade rural do recorrente, o que mostra a ineficácia dessa simplória amostragem.
- t. Demais disso, mostra-se perfeitamente possível a ocorrência de prejuízos na atividade rural, ainda mais diante de tantos fatores externos negativos (inflação, aumento dos juros, etc), que acabam por influenciar diretamente nos resultados das fazendas, como também questões internas, a exemplo de inicialização de pasto, de plantio, etc. Ou seja, é mais do que normal que as atividades rurais e de pecuária que tenham ciclos de trinta e seis meses tenham prejuízo nos primeiros dois anos.
- u. Havendo comprovação das receitas e despesas, é desprovida de razoabilidade a decisão da RFB de glosar os prejuízos declarados, desconsiderando as compensações já materializadas, ainda mais porque o auditor e acórdão recorrido consideraram as receitas das declarações originais (mesmo sem a correspondente comprovação) e desconsiderou as despesas. Ou seja, ele usou um peso e duas medidas para uma mesma situação (não demonstração cabal dos números apresentados), o que só confirma a ilegalidade do auto de infração questionado.
- v. O auditor fiscal está questionando compensações e resultados decorrentes dos exercícios de 2007 e 2008, os quais, sequer fazem parte dessa fiscalização ou de qualquer outra anterior, cujos números apontados no auto de infração foram arbitrariamente estimados (sem análise de documentos) pela Receita, sem direito de defesa do sujeito passivo. E mais, a mesma argumentação foi utilizada no acórdão recorrido.

- w. Ademais, se analisarmos os relatórios de receitas anexadas a essa impugnação no período investigado e subtraíssemos do valor das despesas encontradas pelo auditor fiscal em seu relatório do auto de infração, chegaríamos a um resultado real de R\$ 3.471.878,65, que abatido do valor já compensado (R\$ 3.049.886,61), encontraríamos uma diferença de R\$ 421.992,04, cujo imposto daí resultante (alíquota de 27,5%) seria de R\$ 116.047,81.
- x. Portanto, se não houvesse nenhuma irregularidade na fiscalização aludida, e pudéssemos considerar as despesas apuradas pela RFB, teríamos um imposto a pagar de, no máximo, R\$ 116.047,81, e não de R\$ 5.354.239,34.
- y. Os documentos juntados na impugnação (relatório de receitas, extratos bancários e movimento de rebanho) são contundentes em mostrar a irregularidade do auto de infração, ante a ausência de receitas nos percentuais citados pela RFB, não podendo o sujeito passivo pagar por um lucro que não obteve.
- z. No que tange a alegação da RFB de que o recorrente apresentou despesas não relacionadas à atividade rural, cumpre-nos lembrar que, por ocasião da entrega da caixa que continha os documentos pleiteados pelo auditor fiscal, foi-lhe informado que ali também estavam despesas pessoais do sujeito passivo, já que, o pagamento desses custos é feito por uma única conta bancária e que, caso ele quisesse, seria feita a separação. Todavia, o fiscal disse que não havia essa necessidade já que analisaria apenas a documentação relativa à atividade rural.
- aa. Pede-se a procedência desse recurso para anular o auto de infração, ou, pelo menos, para reconhecer como devido, apenas a diferença constatada entre os relatórios de receitas ora apresentados e as despesas verificadas pela RFB.

Do caráter confiscatório da multa.

- bb. A multa não pode ter caráter confiscatório, de sorte que é perfeitamente cabível a sua redução em face de valor excessivo, em nome, também, dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo respeitar o patamar máximo de 30% (trinta por cento) aceito pela jurisprudência pátria.

Diligência.

- cc. Na eventualidade de que não seja considerada as receitas, requer que o feito seja baixado em diligência para que sejam verificados todos os meses da autuação sem considerar o critério de amostragem, já que foram verificados apenas dois meses no universo de três anos (amostra insignificante, ainda mais quando se trata de atividade rural sujeita a sazonalidade, safra, períodos de chuva e seca).

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme certidão de fl. 6468, e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Considerações iniciais.

O julgador administrativo deve fundamentar suas decisões com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que a motivam (art. 50 da Lei nº 9.784/99), observando, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º da Lei nº 9.784/99).

O dever de motivação oportuniza a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CR/88), abrindo aos interessados a possibilidade de contestar a legalidade do entendimento adotado, mediante a apresentação de razões possivelmente desconsideradas pela autoridade na prolação do *decisum*.

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal. Dessa forma, se a decisão de 1ª instância apresenta motivos expressos para refutar as alegações trazidas pelo contribuinte, a lida fica adstrita a essa motivação.

Para solucionar a lide posta, o julgador se vale do livre convencimento motivado, resguardado pelos artigos 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72. Assim, não é obrigado a manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando possui motivos suficientes para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Por fim, cumpre assentar que falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já

declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Caso o recorrente discorde da decisão proferida por este Colegiado, pode, ainda: (a) opor embargos de declaração no caso de “obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma” (art. 65 do RICARF); ou (b) interpor Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde que demonstre a existência de decisão de outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF que dê a à lei tributária interpretação divergente (art. 67 do RICARF).

3. Preliminar.

Preliminarmente, o recorrente alega que as conclusões da fiscalização não se basearam em provas documentais e materiais, permanecendo tais argumentações no campo das presunções, devendo ser reconhecida a nulidade do trabalho fiscal.

Questiona, ainda, a técnica de amostragem utilizada pela Receita Federal para apurar o imposto dos exercícios fiscalizados, alegando que jamais poderia ser vista como meio hábil para se chegar à verdade real dos fatos, uma vez que foram considerados apenas dois meses de atividade rural, sendo que a investigação recaiu sobre 36 meses.

Alega que foram analisados menos de 1% (um por cento) das receitas e despesas declaradas, situação que, no seu entendimento, extrapolaria o grau máximo da “presunção legal”, ingressando no campo da “arbitrariedade”, a qual seria ilegal e ilegítima. Alega que as conclusões da fiscalização não se basearam em provas documentais e materiais, permanecendo tais argumentações no campo das presunções.

Pois bem. De início, destaco que, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 6059/6064), os fatos geradores foram apurados diretamente a partir de documentos apresentados pelo sujeito passivo à fiscalização, elaborados sob o seu domínio e responsabilidade, e confeccionados sob seu comando e orientação, não procedendo a alegação recursal de que não existiriam provas, mas apenas suposições, no que diz respeito à ocorrência dos fatos geradores apurados.

Decerto, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Sobre a segunda alegação de nulidade, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 6059/6064), frente ao enorme volume de documentos (40 caixas) em posse do contribuinte, referente às despesas consignadas no livro caixa da atividade rural, a fiscalização optou pela técnica de amostragem.

Assim, mediante termo de intimação nº 2, páginas 3124 e 3125, foram solicitados ao contribuinte os documentos que comprovassem as despesas dos meses de setembro/09 e novembro/10.

Após análise das centenas de documentos apresentados, constatou-se que a soma das despesas que foram consideradas comprovadas, pela fiscalização, como sendo da

atividade rural, se coadunariam, em ordem de grandeza, com os valores discriminados no livro caixa apresentado.

Dessa forma, a fiscalização considerou os valores totais de despesas, relativos aos anos 2009, 2010 e 2011, constantes do livro caixa apresentado e autuou o contribuinte por glosa das despesas de atividade rural não comprovadas, calculando a diferença entre as despesas de atividade rural declaradas nas DIRPFs espontâneas e as constantes no livro caixa apresentado.

Constata-se, pois, que o método de amostragem utilizado pela auditoria fiscal foi apenas para validar as informações a título de “despesas/custeio da atividade rural”, constantes no livro caixa, escriturado pelo próprio contribuinte, não havendo qualquer nulidade no trabalho fiscal, não havendo que se falar em lançamento por presunção. E, ainda, conforme esclarecido pela decisão de piso, a fiscalização não teve mira na omissão de receitas que pudessem demonstrar um resultado tributável diferente do declarado, sendo que a análise fiscal focou unicamente nas despesas da atividade rural escrituradas no livro caixa.

É de se esclarecer que a verificação por amostragem decorre de procedimento adotado pelas normas de auditoria, com supedâneo em dados estatísticos, visando à comprovação da veracidade dos valores escriturados, não se confundindo com lançamento arbitrado ou por presunção, não ocorrendo qualquer confronto com o art. 142 e parágrafo único do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que o recorrente não questionou a despesa apurada no livro caixa pela autoridade lançadora, mas apenas o método de amostragem utilizado. Nesse desiderato, se o contribuinte discordasse dos valores informados no livro caixa, deveria apresentar prova contundente do erro na sua escrituração contábil, notadamente nos valores informados a título de “despesas/custeio da atividade rural”, o que não foi feito, tendo apenas alegado erro nos valores informados a título de receitas e despesas constantes nas DIRPFs, inclusive tendo apresentado as retificadoras.

Vale repetir que as despesas de atividade rural não comprovadas foram calculadas mediante a diferença entre as despesas de atividade rural declaradas nas DIRPFs espontâneas e as despesas apontadas em livro caixa apresentado pelo contribuinte, sendo que os valores constantes nestas últimas não foram questionados pelo recorrente, que se limitou a questionar a metodologia da amostragem para a constatação da veracidade dos valores por ele próprio informados, a título de despesas, em livro caixa.

Assim, tendo em vista que a metodologia da amostragem foi utilizada apenas para a verificação dos valores informados a título de “despesas/custeio da atividade rural”, constantes no livro caixa, escriturado pelo próprio contribuinte, que, por sua vez, não questionou os valores ali constantes, mas apenas os valores declarados em DIRPFs, entendendo que não há qualquer nulidade no trabalho fiscal, estando hígido, neste ponto, o lançamento tributário.

Desta feita, entendendo que o auto de infração em comento seguiu todos os passos para sua correta formação, conforme determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam: (a) constatação do fato gerador cominado na lei; (b) caracterização da obrigação; (c) apuração do montante da base de cálculo; (d) fixação da alíquota aplicável à espécie; (e) determinação da exação devida – valor original da obrigação; (f) definição do

sujeito passivo da obrigação; e (g) lavratura do termo correspondente, acompanhado de relatório fiscal, tudo conforme a legislação.

Assim, rejeito a questão preliminar levantada pelo recorrente, passando a analisar o mérito da questão posta.

4. Mérito.

Conforme informações contidas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 6059/6064), foram apuradas as seguintes infrações e que serão analisadas separadamente: (i) despesas da atividade rural não comprovadas; (ii) compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

Em resumo, alega a fiscalização que o sujeito passivo não teria comprovado as despesas da atividade rural, referentes aos anos 2009, 2010 e 2011, e, como consequência, desconsiderou o saldo de prejuízo de exercícios anteriores, o que resultou na infração a título de compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

4.1. Da acusação fiscal a título de despesas da atividade rural não comprovadas.

Sobre a acusação fiscal a título de despesas da atividade rural não comprovadas, o contribuinte, em seu recurso voluntário, repete, em grande parte, as alegações trazidas em sua impugnação.

Inicialmente, o contribuinte pontua que, ao rever as suas declarações do imposto de renda da pessoa física, relativas aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011, percebeu que, nas receitas e despesas oriundas da atividade rural havia inserido, indevidamente, todo o movimento de transferência de rebanho de outras fazendas perpetrado naquele período, e por ter readquirido a espontaneidade, conforme inclusive reconhecido pela decisão de piso, os valores constantes nas declarações retificadoras deveriam ser considerados para fins de se apurar o resultado tributável.

Apesar de o recorrente alegar com bastante veemência a existência de erro nas receitas e despesas oriundas da atividade rural, por ter inserido, indevidamente, todo o movimento de transferência de rebanho de outras fazendas perpetrado naquele período, compartilho o entendimento assentado pela decisão de piso, eis que não há nos autos, qualquer documento capaz de comprovar suas alegações.

Conforme bem pontuado pela decisão de piso, o contribuinte ao apresentar apenas um boletim de movimentação do rebanho não consegue comprovar de maneira inequívoca ser a diferença de receitas e despesas originada desta movimentação. Não constam dos autos as notas fiscais que acobertam o transporte dos animais para cada uma das unidades parceiras do contribuinte, nem na saída nem no retorno do rebanho, quando se sabe que nesta espécie de transferência é exigida a nota de produtor rural, nota fiscal ou outro documento hábil da Secretaria de Fazenda, como por exemplo a Guia de Trânsito Animal – GTA. O contribuinte sequer apresentou os contratos firmados com os parceiros, nos quais pudesse ser identificada a quantidade de gado a ser recepcionado pelo cedente do pasto e o período utilizado.

Sobre este ponto, oportuno transcrever as seguintes razões de decidir adotadas pela decisão de piso, as quais endosso no presente voto:

Sem embargo, ainda que se pudesse cogitar no exame das receitas, o contribuinte não comprovou que os valores excluídos nas retificadoras referem-se à movimentação de rebanho, o que, em última análise correspondem a uma receita da atividade rural integrante do montante de receitas declaradas originalmente. É dizer, os documentos de receitas juntados pelo contribuinte são capazes de comprovar os valores informados nas retificadoras, mas não a diferença que ele atribuiu, sem qualquer documentação legal, à movimentação de rebanho.

Provar significa contextualizar elementos relevantes e não meramente coletar uma massa infinda de documentos não hierarquizados, não devidamente articulados no sentido da comprovação dos fatos alegados. O Boletim de Movimentação de Rebanho, no qual constam valores de R\$7.569.703,95 (2009), R\$5.079.991,71 (2010) e R\$3.927.217,51 (2011) excluídos das declarações originais por não serem supostamente integrantes das receitas e despesas da atividade rural, não pode ser analisado isoladamente, por não ser um documento hábil a comprovar as alegações da defesa.

Nem mesmo o contribuinte tem certeza da real receita da atividade rural alegada. Aquela constante das retificadoras ou a que ele informa no quadro de fl. 6.081, integrante da peça de defesa. Nas retificadoras apresentadas após o início da ação fiscal constam as receitas de R\$8.769.077,79 (2009), R\$8.564.413,94 (2010) e R\$12.291.208,93 (2011), ao passo que no quadro de fl. 6.081 as receitas são de R\$8.651.114,24 (2009), R\$9.319.088,45 (2010) e R\$12.426.358,93.

Admitida esta alegação, o argumento de que a diferença de receitas declaradas anteriormente ao procedimento fiscal e aquelas declaradas nas retificadoras correspondem à transferência de rebanho, não faz sentido, cai por terra. Se estes novos valores trazidos na defesa é que são verdadeiros, as retificadoras então estariam erradas porque com a subtração dos valores constantes do quadro de fl. 6.081 das receitas declaradas anteriormente à ação fiscal, obtém-se os seguintes valores R\$7.687.667,50 (2009), R\$4.325.317,20 (2010) e R\$3.792.067,51 (2011), diferença incompatível com a alegada movimentação de rebanho.

Isto indica que tanto as retificadoras estão erradas quanto os valores do Boletim de Movimento do Rebanho de fls. 6.133 a 6.153 não merecem fé, porque eles é que serviram de alegação motivadora para a redução de receitas e despesas.

Neste contexto, em que pese a espontaneidade, as despesas a serem consideradas são aquelas registradas no Livro Caixa, porque a alteração promovida no anexo da atividade rural para ser aceita deveria vir acompanhada da documentação necessária e irrefutável de que os valores excluídos decorrem da transferência de rebanho para propriedades de parceiros.

Na esteira das considerações tecidas pela decisão de piso, entendo que a reaquisição da espontaneidade não elimina o ônus do recorrente de apresentar documentação hábil que demonstre que o anexo da atividade rural traz receitas e despesas compatíveis com os argumentos expostos em sua peça recursal.

Caberia ao contribuinte, por sua vez, comprovar a incorreção dos valores escriturados no livro caixa, ou mesmo, a incorreção dos valores constantes nas DIRPFs, não sendo suficiente a retificação das DIRFs sem comprovação do fato alegado capaz de justificar as diferenças apontadas (transferência de rebanho).

Oportuno pontuar, ainda, que o contribuinte não demonstra ter retificado os lançamentos constantes no livro caixa, devendo ser aceita, portanto, as despesas que ali constam, conforme metodologia empregada pela fiscalização.

Aqui cabe repetir que as despesas de atividade rural não comprovadas foram calculadas mediante a diferença entre as despesas de atividade rural declaradas nas DIRPFs espontâneas e as despesas apontadas em livro caixa apresentado pelo contribuinte. O fato de o contribuinte não comprovar as diferenças apontadas nas DIRPFs retificadoras, apenas alegando que se tratam de transferência de rebanho, não é capaz de invalidar a acusação fiscal.

Ademais, não há que se falar que o método de amostragem utilizado pela fiscalização colocaria o lançamento tributário em cheque, pois, conforme esclarecido anteriormente, essa metodologia foi utilizada apenas para a verificação dos valores informados a título de “despesas/custeio da atividade rural”, constantes no livro caixa, escriturado pelo próprio contribuinte, não havendo que se confundir com lançamento por presunção, em ofensa ao art. 142 do CTN.

Dessa forma, entendo que, neste ponto, não assiste razão ao recorrente, devendo ser mantida a infração a título de despesa da atividade rural não comprovada.

4.2. Da acusação fiscal a título de compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

A segunda acusação fiscal diz respeito à compensação indevida de prejuízos da atividade rural, cujo saldo foi desconsiderado pela fiscalização, por entender que o *modus operandi* do fiscalizado não seria idôneo e denotaria má-fé.

A fiscalização pontuou que seria temerário considerar o saldo de prejuízo de exercícios anteriores no valor de R\$ 5.463.705,59, constante da DIRPF 2010, ano-calendário 2009, eis que o mesmo contribuinte que declarou o prejuízo tentou retificar, dois dias após o início da fiscalização, suas receitas e despesas da atividade rural, de três declarações consecutivas, para valores muito inferiores aos declarados.

Pontuou que, no decorrer dos três anos fiscalizados, o sujeito passivo teria se beneficiado da compensação de R\$ 1.311.104,38 em 2009, de R\$ 672.340,24 em 2010 e de R\$ 1.066.441,99 em 2011, perfazendo o total de R\$ 3.049.886,61, valor este que foi tributado a título de compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

No entendimento da fiscalização, não caberia a compensação de prejuízos nas DIRPFs 2010, 2011 e 2012, anos-calendário 2009, 2010 e 2011, pois, analisando as DIRPF 2008 e 2009, anos-calendário 2007 e 2008, as despesas seriam muito próximas às receitas, prática que seria inidônea e reiterada do sujeito passivo.

Dessa forma, a fiscalização calculou o percentual que as despesas comprovadas representariam frente às receitas declaradas para os anos-calendário 2009, 2010 e 2011, constatando que na DIRPF 10/11 houve a maior porcentagem de despesas comprovadas/receitas declaradas, em 75%.

Assim, considerando o *modus operandi* do fiscalizado nos anos de 2007 e 2008, e utilizando a porcentagem mais benéfica para o contribuinte, de 75% para as DIRPF 07/08 e 08/09, a fiscalização constatou que o prejuízo acumulado já se esgotaria nos dois exercícios (2007/2008 e 2008/2009), pois diante de um resultado positivo de R\$7.221.223,00, não existiria mais o prejuízo de R\$5.463.705,69 a ser transportado para a declaração de ajuste do exercício de 2010.

A decisão de piso entendeu que, sem o exame da documentação dos anos de 2007 e 2008, não seria possível utilizar a relação percentual, o que significa dizer que, a aplicação dos percentuais para identificar as reais receitas e despesas somente teria sentido no caso dos exercícios examinados. Assim, considerando que as receitas para o ano-calendário 2009 seriam aquelas registradas na declaração inicial apresentada em 5/10/2012, no total de R\$16.338.781,74, e não as constantes na declaração retificadora, e considerando que as despesas comprovadas seriam aquelas escrituradas no Livro Caixa, admitidas pelo contribuinte, cujo montante é de R\$7.863.785,81, a diferença corresponderia a um resultado positivo de R\$ 8.474.995,93, o que seria suficiente para absorver, em 2009, totalmente o prejuízo constituído nos anos anteriores, no montante de R\$ 5.463.705,59.

Dessa forma, como todo o prejuízo teria sido utilizado no ano-calendário 2009, a decisão de piso assentou o entendimento segundo o qual não haveria que se falar em compensação de prejuízos nos anos 2010 e 2011, razão pela qual, deveria ser excluída a infração relativa ao ano 2009, sendo mantida a infração relativa aos anos 2010 e 2011.

O recorrente repete grande parte de suas considerações de defesa e questiona a glosa dos prejuízos, alegando que, havendo a comprovação das receitas e despesas, seria desprovida de razoabilidade a decisão da RFB de glosar os prejuízos declarados, desconsiderando as compensações materializadas, ainda mais porque o auditor e o acórdão recorrido teriam considerado as receitas das declarações originais e desconsiderado as despesas, utilizando dois pesos e duas medidas para uma mesma situação.

Entendo que a decisão de piso foi correta ao não acolher as declarações retificadoras, tendo em vista que o contribuinte não comprovou documentalmente que os supostos valores correspondentes à transferência do rebanho, de fato seriam aqueles constantes do Boletim de Movimentação Anual e corresponderiam justamente aos valores e receitas excluídos das declarações válidas anteriormente ao início da ação fiscal.

Contudo, entendo que o julgador de piso extrapolou os limites da lide, ao discordar da metodologia de apuração do resultado tributável empregada pela fiscalização, alterando o critério jurídico e a própria motivação adotada na acusação fiscal, não se tratando de mera retificação da base de cálculo ou adequação do fato à norma. Trata-se, ao meu ver, de nítida inovação do lançamento pelo julgador, de todo vedada pelo ordenamento jurídico.

Não cabe ao julgador corrigir erros do lançamento com o intuito de preservá-lo, quando, na hipótese, há a introdução de nova motivação e novos critérios para se apurar o resultado tributável. Neste ponto, vislumbrando o julgador a incorreção do método e percentual aplicado pela fiscalização, sobretudo por não ter procedido ao exame da documentação dos

anos de 2007 e 2008, a conclusão a que se chega deve ser pela improcedência desta acusação fiscal, sobretudo por impactar os anos seguintes que são objeto da lide.

Neste ponto, entendo que a fragilidade do trabalho fiscal tem o condão de culminar com a nulidade da acusação fiscal a título de compensação indevida de prejuízos da atividade rural, não podendo a glosa do saldo de prejuízos da atividade rural ser baseada em percentual presumido.

Assim, entendo pela insubsistência da acusação fiscal a título de compensação indevida de prejuízos da atividade rural, devendo, neste ponto, o recurso do contribuinte ser provido.

4.3. Do pedido de conversão em diligência.

O recorrente ainda pleiteia, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência para que sejam verificados todos os meses da autuação sem considerar o critério de amostragem.

Conforme já exaustivamente tratado no presente voto, o método de amostragem utilizado pela auditoria fiscal foi apenas para validar as informações a título de “despesas/custeio da atividade rural”, constantes no livro caixa, escriturado pelo próprio contribuinte, não havendo qualquer nulidade no trabalho fiscal, não havendo que se falar em lançamento por presunção.

Ademais, a conversão do julgamento em diligência, não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir, sob pena de se inverter o ônus da prova.

4.4. Da multa aplicada.

Por fim, o recorrente sustenta que a multa não pode ter caráter confiscatório, de sorte que seria perfeitamente cabível a sua redução em face de valor excessivo, em nome, também, dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo respeitar o patamar máximo de 30% (trinta por cento) aceito pela jurisprudência pátria.

Entendo que o pleito não merece acolhimento. Isso porque, falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para, afastar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do lançamento a acusação fiscal relativa à compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, quanto a necessidade de provas para operar os efeitos da espontaneidade, já reconhecida pela decisão recorrida e, portanto, incontestemente, capaz de ensejar o deferimento do pleito do contribuinte, como passaremos a demonstrar.

A decisão de piso enfrentou a matéria e chegou a seguinte conclusão, *in verbis*:

O dia 8/2/2013 foi uma sexta-feira, o que faz com que a contagem somente se inicie em 11/2/2013, segunda-feira, recaindo o sexagésimo dia do último ato de ofício praticado pela autoridade fiscal no dia 11/4/2013. A fiscalização somente intimou o contribuinte novamente em 15/5/2013. Isto prova que a espontaneidade foi readquirida.

Com o restabelecimento da espontaneidade os atos anteriores devem ser considerados e o pagamento do tributo porventura devido será acompanhado apenas dos acréscimos moratórios previstos na legislação. É preciso registrar que o imposto apurado pelo contribuinte na declaração retificadora é o mesmo que consta da declaração original que foi recolhido em quotas à época da primeira declaração apresentada.

Depreende-se da transcrição encimada que os julgadores de primeira instância, por unanimidade, entenderam restar readquirida a espontaneidade do contribuinte por conta da inércia do fiscal.

Assim, o recorrente readquiriu sua espontaneidade, devendo no caso incidir a Súmula CARF nº 75, ou seja, os atos praticados passam a sofrer os efeitos da espontaneidade de forma *ex tunc*, ou seja, desde o início da ação fiscal.

Súmula CARF nº 75: A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo.

Portanto, por ter a decisão de piso reconhecido a reanquirição da espontaneidade, o que concordo, tal fato encontra-se transitado em julgado (coisa julgada material), uma vez que não fora objeto de recurso de ofício.

In casu, a controvérsia gira em torno dos efeitos da espontaneidade, especialmente em relação as Declarações Retificadoras. A DRJ entendeu por não considerar às retificadoras, senão vejamos:

Porém, o reconhecimento da espontaneidade somente permite afastar o lançamento de ofício se ficar comprovado que o contribuinte pagou o imposto efetivamente devido com juros moratórios, considerando para isso os mesmos dados levantados pela fiscalização.

O efeito prático de tomar como válidas as declarações de ajuste retificadoras transmitidas em 24/1/2013, ante a inércia da autoridade fiscal na prática de ato de ofício que demonstrasse a continuidade do procedimento fiscal é nulo, pois no lançamento de ofício a autoridade fiscal pode e deve rever as informações prestadas pelo contribuinte.

No caso dos autos, a autoridade lançadora constatou que as despesas da atividade rural não correspondiam àquelas informadas nas retificadoras, ao examinar, ainda que por amostragem, aquelas escrituradas no Livro Caixa. Também ficará demonstrado que por falta de apresentação de documentação hábil o contribuinte não consegue provar que as receitas e despesas excluídas decorrem da movimentação de rebanho, quando se compara as declarações anteriores ao início da ação fiscal com as retificadoras.

Em que pese a comprovação da inércia fiscal na prática de ato de ofício dentro dos sessenta dias previstos no Decreto 70.235/72, as declarações retificadoras apesar de espontâneas não podem servir de elemento capaz de desconstituir o lançamento fiscal, pois de acordo com dados integrantes dos autos, os anexos da atividade rural não traduzem a realidade das receitas e despesas, o que gera impacto no valor do resultado tributável a ser transferido para a declaração de ajuste.

Em síntese, o contribuinte não pode se escudar na reaquisição da espontaneidade para deixar de apresentar documentação hábil que demonstre que o anexo da atividade rural traz receitas e despesas compatíveis com os argumentos expostos na impugnação.

Com efeito, ao contrário das argumentações da decisão de piso, não vislumbramos qualquer empecilho capaz de macular as Retificadoras, mormente quando se mostrou claro a reaquisição da espontaneidade. Vê-se, pois, entre outras conseqüências, que a recuperação da espontaneidade traz de volta a oportunidade de retificar declarações e, conforme enunciado da Súmula retro mencionada, a inoperância da autoridade fiscal, com relação ao sujeito passivo, por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos praticados no período em que estava com sua espontaneidade excluída.

Apesar de estarmos falando de uma matéria não usual, esta já foi apreciada por este Egrégio Colegiado, em sessão de 06 de junho de 2018, quando da apreciação do processo nº 13971.721351/2015-15, o qual sobreveio o acórdão nº 2401-005.552. Por

oportuno, transcreve-se o voto do ilustre Relator Cleber Alex Friess, no tocante a matéria aqui discutida:

23. Pois bem. Desde a impugnação, os sujeitos passivos defendem a aceitação da entrega de Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) retificadora, mesmo após o início do procedimento de fiscalização.

23.1 Quando da apresentação do recurso voluntário, os recorrentes adicionaram a sua linha de defesa que a fiscalização deixou de observar o prazo máximo de 60 (sessenta) dias para a emissão dos atos de prorrogação dos trabalhos, com efeitos sobre a exclusão da espontaneidade.

24. É certo que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação às matérias mencionadas no respectivo ato administrativo que lhe dá ciência da atividade fiscal. Nesse sentido, confirase o que dispõe o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF), veiculado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011:

(...)

25. Segundo os autos, o início do procedimento fiscal efetivouse em 05/06/2014 (fls. 41/42). Em 10/06/2014, Vicente Rogério de Araújo retificou a declaração de ajuste em conjunto do ano-calendário de 2013, cuja única alteração, segundo comunica o agente fiscal, consistiu na redução do valor informado como pago a título de despesas médicas, em seu nome e da sua cônjuge, de R\$ 25.307,94 para R\$ 6.562,08, cada um. Tal retificação não foi admitida pela fiscalização considerando a perda da espontaneidade (item 18 a 20 do Relatório Fiscal, às fls. 21/22).

26. Quanto aos termos de prosseguimento dos trabalhos em curso, verifica-se a emissão deles com ciência do sujeito passivo principal em 01/08/2014, 26/09/2014, 19/11/2014, 10/12/2014 e 24/03/2015, com a intimação do auto de infração ocorrida em 07/05/2015 (fls. 54/57, 58/60, 273, 275/309, 364 e 365/366). O responsável solidário, Érica Becker de Araújo, foi intimada do procedimento fiscal em 18/03/2015, com ciência do auto de infração em 26/05/2015 (fls. 330/335 e 371/372).

27. Como se observa do histórico de datas, no período de dezembro/2014 e março/2015, o lapso de tempo ultrapassou o prazo máximo de 60 dias, recuperando a espontaneidade o contribuinte, assim como os demais envolvidos nas infrações.

28. É verdade que os trabalhos fiscais não ficaram paralisados, visto que o agente fazendário providenciou a intimação das instituições financeiras com a propósito de obter informações adicionais sobre a existência de contas bancárias conjuntas mantidas pelo casal (fls. 310/322).

28.1 Nada obstante, nesse interregno de tempo, a autoridade tributária, ao menos não há prova em contrário nos autos,

deixou de dar ciência da continuidade da investigação em curso ao sujeito passivo, conforme determina, expressamente, a parte final do § 3º do art. 33 do Regulamento do PAF.

29. Entre outras consequências, a reanquirição da espontaneidade traz de volta a oportunidade de retificar declarações e, conforme o enunciado sumulado nº 75 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a inoperância da autoridade fiscal, com relação ao sujeito passivo, por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos praticados no período em que estava com sua espontaneidade excluída:

(...)

30. Os efeitos retroativos da recuperação da espontaneidade afetam o montante original da glosa das despesas médicas efetuada pelo agente fiscal, que, levando em consideração as despesas médicas declaradas na retificadora, representam a importância de R\$ 13.124,16 (2 x R\$ 6.562,08). (grifo nosso)

Face a isto, a conclusão do ilustre Relator, consoante voto parcialmente acima transcrito, especialmente nos trechos grifados, foi no sentido de, naquele caso, **reconhecer as informações das declarações retificadoras, uma vez readquirida a espontaneidade**, decisão esta que foi acompanhada por unanimidade dos votos.

Nesse sentido, para manter coerência, os efeitos retroativos da recuperação da espontaneidade influenciam na própria base de cálculo declarada, pois, apesar do imposto apurado pelo contribuinte na declaração retificadora ser o mesmo que consta da original, os valores da receita e despesa deverão corresponder aos valores constantes dessa declaração, ou seja, as despesas representam a importância de:

ANO	DESPESA RETIFICADORA
2009	7.457.973,41
2010	7.892.073,70
2011	11.224.767,84

Como já dito acima, o contribuinte também retificou as receitas, apurando, ao final, o mesmo imposto já declarado e pago.

Neste diapasão, tratando-se de glosa de despesa da atividade rural e, por entender a autoridade lançadora estarem comprovadas as despesas escrituradas em livro caixa, considerando as informações constantes das retificadoras (reanquirição da espontaneidade) resta insubsistente a infração apurada.

Ademais, extrai-se do acórdão de primeira instância que não há nos autos documentação hábil a comprovar as receitas e despesas excluídas, além da alegação do contribuinte de que trata-se de movimentação de rebanho também não restar comprovada. No entanto, não pode o julgador inovar a notificação de lançamento e solicitar algo que a

autoridade autuante não o fez ou impor ou afastar condições/requisitos que não decorrem da lei seca.

Com efeito, tivesse o fiscal a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da notificação, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o julgador conferir interpretação que extrapola o próprio auto de infração e o texto legal, especialmente tratando-se de reaquisição de espontaneidade, cuja sua aplicação não esta vinculada a prova.

O fiscal autuante apenas desconsiderou as retificadoras por não serem espontâneas, senão vejamos:

(...)

Tendo em vista que as retificadoras foram enviadas após o início da ação fiscal, não são consideradas espontâneas e, portanto, foram desconsideradas para efeito fiscal.(...)

Assim, recuperada a espontaneidade, matéria transitada em julgado, cabe observar às receitas e despesas constantes da retificadora, caindo por terra a glosa apontada pela acusação.

Em relação as demais questões aventadas pelo Nobre Relator, não há nenhuma ressalva por parte deste Declarante.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a improcedência do lançamento, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira