



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

Processo n° 10166.728763/2015-74
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.894 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2018
Matéria IRPF - RESULTADO TRIBUTÁVEL DA ATIVIDADE RURAL
Recorrente MARINO STEFANI COLPO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE. LIMITE DO RESULTADO COM BASE NA RECEITA BRUTA.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável. No caso da opção pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano-calendário.

O arbitramento da base de cálculo do resultado tributável à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário deve constituir medida excepcional no procedimento de ofício. As deficiências de escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando o agente fiscal constata que o valor probatório do conjunto de documentos que tem à sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. PEDIDO GENÉRICO DE REVISÃO DO LANÇAMENTO. NEGAÇÃO GERAL.

A existência de um pedido genérico de revisão do lançamento na peça de impugnação, caracterizado pela falta de contestação específica em relação aos motivos da glosa de despesas da atividade rural, equivalente à denominada negativa geral, inadmissível no processo administrativo fiscal. A

negação geral acarreta a preclusão da discussão da matéria e inviabiliza a apreciação pelo órgão julgador de segunda instância.

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. CONTESTAÇÃO DA MATÉRIA. ENERGIA ELÉTRICA. COMPROVAÇÃO.

Devem ser consideradas, na apuração do resultado da atividade rural, as despesas de custeio com energia elétrica comprovadamente incorridas no ano-calendário.

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 restabelecer o valor de despesas pagas com energia elétrica nos anos-calendário de 2010 e 2011, respectivamente, em R\$ 1.095.213,61 e R\$ 53.058,66. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso voluntário. Vencido, em primeira votação, o conselheiro Matheus Soares Leite que dava provimento parcial para recalcular o resultado proveniente da atividade rural em 20% da receita bruta.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

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

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), através do Acórdão nº 12-81.175, de 06/05/2016, cujo dispositivo tratou de considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido no auto de infração (fls. 12.681/12.701):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011, 2012

PRELIMINAR DE NULIDADE.

A autoridade fiscal observou o art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que no lançamento verificou corretamente a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante devido, identificou o sujeito passivo e propôs a penalidade cabível.

ESPONTANEIDADE.

O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

A autoridade lançadora logrou comprovar que o Interessado declarou receita bruta da atividade rural nas DIRPF em valor inferior ao efetivamente auferido, reduzindo, assim, indevidamente o resultado tributável da atividade rural e o conseqüente imposto devido no ajuste anual.

IMPUGNAÇÃO.

A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

NEGAÇÃO GERAL. INADMISSIBILIDADE.

Não se admite a negativa geral no âmbito do processo administrativo fiscal.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

No caso de lançamento de ofício é aplicada a multa 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 (art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996).

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência requisitado pelo Interessado, pois cabia a ele o ônus de produzir eventuais provas em seu favor no momento de apresentação de sua impugnação.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal, acostado às fls. 7.931/7.954, que o processo administrativo é composto da exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011, acrescido de juros de mora e multa de ofício, decorrente das seguintes infrações:

- (i) omissão de receitas da atividade rural; e
- (ii) despesas da atividade rural não comprovadas e/ou indedutíveis, de acordo com a legislação.

Com a conclusão do procedimento fiscal, houve a alteração do resultado da Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício (fls. 02/29). O Auto de Infração está juntado às fls. 7.920/7.929.

Cientificado do auto de infração em 24/10/2015, o sujeito passivo impugnou a exigência fiscal, em 23/11/2015 (fls. 8.061/8.064 e 8.072/8.092).

Intimada em 05/06/2016, por via postal, da decisão do colegiado de primeira instância, a pessoa física apresentou recurso voluntário em 04/07/2016, em que aduz os seguintes argumentos de fato e de direito contra a decisão de piso (fls. 12.706/12.708 e 12.709/12.741):

(i) em preliminar, que houve a recuperação da espontaneidade do contribuinte, tendo em conta a falta de continuidade do procedimento fiscal até a sua redistribuição a outro auditor-fiscal;

(ii) a nulidade da autuação fiscal devido a erro material no lançamento, consistente na equivocada apuração da base de cálculo do imposto pela fiscalização, que deveria ter observado a hipótese de arbitramento a qual estabelece o limite de 20% da receita bruta total auferida;

(iii) mesmo que não fosse hipótese de se considerar irregular a escrituração, a base de cálculo do imposto lançado de ofício deveria respeitar o limite máximo de 20% da receita bruta da atividade rural, conforme expressa determinação legal; e

(iv) há farta documentação nos autos, carreada desde a impugnação, que comprova as despesas da atividade rural escrituradas em livro-caixa, assim como aquelas equivocadamente não escrituradas, entre elas: despesas com energia elétrica, folha de salários e encargos, telefone e demais despesas de custeio e investimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

a) Reaquisição da espontaneidade

Afirma o recorrente que a decisão de piso equivocou-se ao considerar a perda da espontaneidade do contribuinte a contar da ciência do início do procedimento fiscal em 22/03/2013, dado que a fiscalização tributária permaneceu inoperante por prazo superior a 60 (sessenta) dias em decorrência de redistribuição do processo de fiscalização para outro auditor-fiscal.

Pois bem. No caso em apreço, eventual recuperação da espontaneidade do sujeito passivo não produz efeitos para o lançamento fiscal, visto que a exclusão da espontaneidade em relação ao tributo, ao período e à matéria controvertida nos autos foi restabelecida com os termos de continuidade do procedimento fiscal recepcionados pelo contribuinte em 24/03/2015, 25/05/2015, 23/07/2015 e 22/09/2015, culminando com a ciência do auto de infração em 24/10/2015 (fls. 7.912/7.913, 7.914/7.915, 7.916/7.917, 7.918/7.919 e 8.061/8.064).

Não há comprovação nos autos que no período da alegada recuperação da espontaneidade o fiscalizado adotou providências concretas de retificação das suas declarações fiscais e/ou escrituração em livro-caixa que, efetivamente, alteram os fatos apurados no auto de infração.

b) Nulidade do lançamento

Reclama o atuado a existência de vício substancial na apuração do imposto, que leva à nulidade do auto de infração, ao deixar a fiscalização de arbitrar a base de cálculo em 20% da receita total da atividade rural, haja vista a precariedade da escrituração contábil e respectiva documentação apresentada no curso do procedimento fiscal, atestando a irregularidade na escrituração do livro-caixa.

Caso não se entenda pela hipótese de arbitramento, o resultado da atividade rural da pessoa física, de igual maneira, deve ser tributado ao limite máximo de 20%, por força da lei que rege a matéria tributária.

Pois bem. Em primeiro lugar, as alegações acima resumidas foram suscitadas tão somente por ocasião da interposição do recurso voluntário. Não obstante, o recorrente defende que dizem respeito à existência de nulidade material no lançamento, pela incorreção na subsunção do fato à norma jurídica em relação ao elemento quantitativo da regra matriz de incidência do imposto de renda na atividade rural.

De fato, sendo eventual vício de natureza material cognoscível a qualquer tempo, é dever apreciar tais questões invocadas no recurso voluntário, como preliminar ao mérito, submetendo-as à deliberação do colegiado.

De acordo com a legislação, o contribuinte poderá apurar o resultado tributável da atividade rural de duas formas:

(i) critério de escrituração do livro-caixa, mediante confronto da receita bruta e das despesas pagas no curso do ano-calendário, admitida a compensação de eventuais prejuízos em anos-calendário anteriores; e

(ii) resultado presumido, à opção do contribuinte, correspondente a 20% (vinte por cento) da receita bruta do ano-calendário.

Na hipótese de falta de escrituração das receitas e despesas, o lançamento de ofício observará o arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário.

Tal disciplina normativa está prevista na Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, e Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Confira-se o Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de maio de 1999, em vigor na época dos fatos geradores, o qual consolidava a matéria:

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18).

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 1º).

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 2º).

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de cinquenta e seis mil reais faculta-se apurar o resultado

da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o Livro Caixa (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 3º).

§ 4º É permitida a escrituração do Livro Caixa pelo sistema de processamento eletrônico, com subdivisões numeradas, em ordem seqüencial ou tipograficamente.

§ 5º O Livro Caixa deve ser numerado seqüencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de "Termo" que identifique o contribuinte e a finalidade do Livro.

§ 6º A escrituração do Livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente ano-calendário.

§ 7º O Livro Caixa de que trata este artigo independe de registro.

(...)

Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).

(...)

Art. 68. O resultado da atividade rural, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto, na declaração de rendimentos e, quando negativo, constituirá prejuízo compensável na forma do art. 65 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 9º).

(...)

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 5º).

§ 1º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à atividade rural exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior (Lei nº 9.250, de 1995, art. 20, e § 1º).

(...)

(Destaquei)

Para a apuração espontânea do resultado tributável da atividade rural, o contribuinte preferiu a sistemática geral de tributação dos rendimentos a partir do delimitação

da base de cálculo efetiva, isto é, pela diferença entre as receitas brutas e as despesas de custeio e/ou investimento (fls. 02/29).

A forma de apuração do resultado, dentre as duas modalidades permitidas, é uma escolha do contribuinte, não cabendo a sua alteração pela fiscalização, salvo na hipótese de arbitramento por falta de escrituração das receitas e despesas em livro-caixa (art. 60, § 2º, do RIR/99).

Tal opção a que faculta a legislação não é condicional, sendo irrelevante se dentro do prazo decadencial para o lançamento suplementar haverá ou não lavratura de auto de infração com respeito ao ano-calendário em decorrência de omissão de rendimentos e/ou glosa de despesas do período e/ou glosa de compensação de prejuízos relacionada a anos-calendário anteriores.

A opção eleita para tributação da atividade rural no envio da declaração de rendimentos torna-se definitiva para o sujeito passivo sob ação fiscal, dada a perda da espontaneidade para alteração do critério de fixação da base de cálculo, quando determinado a abertura de procedimento fiscal que visa apurar exatamente as omissões no resultado da referida atividade (art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Quanto ao arbitramento do resultado tributável da atividade rural, assim como em outros casos previstos na legislação federal, é medida de caráter excepcional, que aqui deve ser utilizada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto de renda segundo o critério desejado pelo sujeito passivo, isto é, de escrituração em livro-caixa e comprovação de receitas e despesas por meio de documentação hábil e idônea (art. 60, do RIR/99).

Não é demais lembrar que o arbitramento com limite em 20% da receita bruta poderá ser mais ou menos vantajoso para o contribuinte, quando comparado com a tributação dos rendimentos da atividade rural pelo confronto das receitas e despesas incorridas no ano-calendário.

A escrituração deficiente do livro-caixa, quando são constatadas incorreções e omissões de receitas e/ou despesas, não se equipara, em qualquer circunstância, à falta de escrituração, dando ensejo ao arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário, previsto no § 2º do art. 60 do RIR/99.

É fora de dúvida que a inexistência de escrituração das receitas e despesas em livro-caixa tem o condão de legitimar a via do arbitramento, tendo em vista o descumprimento frontal do comando legal, que prejudicaria a confirmação da veracidade das operações na atividade rural.

Por outro lado, as deficiências de escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando o agente fiscal percebe que o valor probatório do conjunto de documentos que tem à sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

É a hipótese dos autos. Com efeito, a fiscalização identificou no exame inicial que o contribuinte declarou valores para receitas e despesas nos anos-calendário de 2010 e 2011 em patamar inferior ao efetivamente registrado em livro-caixa.

À vista da documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte juntamente com o livro-caixa, o agente fiscal concluiu que as receitas da atividade rural estavam corretamente escrituradas no livro-caixa, havendo, portanto, omissão de rendimentos declarados. Todavia, quanto às despesas, restou evidenciada uma série de inconsistências que dificultavam o trabalho de confrontação dos dados, tais como duplicidade de lançamentos e ausência de uniformidade no registro de datas e na descrição da natureza de despesas, além da falta de documentos comprobatórios.

Ao contrário do exposto pelo recorrente, o agente fiscal não concluiu pela imprestabilidade da escrita do contribuinte. Segundo a fiscalização, a precariedade dos lançamentos de despesas em livro-caixa dificultava sobremaneira a sua tarefa de confirmação da veracidade dos respectivos registros, fazendo com que, diante da quantidade de incorreções, decidisse por realizar o cotejamento integral das despesas para fins de apuração do resultado do exercício da atividade rural (fls. 7.945):

(...)

Como já se procurou deixar claro anteriormente, os casos aqui citados não refletem a totalidade de situações encontradas, mas apenas exemplos esparsos de procedimentos adotados com bastante frequência, nas escriturações contábeis apresentadas pelo contribuinte.

Evidentemente, a precariedade (proposital ou não) verificada nos lançamentos de despesas torna hercúlea a tarefa de cotejar Notas Fiscais com os respectivos registros em Livro Caixa. Entretanto, tal foi a quantidade de incorreções, que o cotejamento integral das despesas revelou-se absolutamente indispensável, para o bom termo do procedimento fiscal. O resultado deste confronto é o descrito abaixo.

(...)

Na ótica do agente fazendário, a documentação existente foi suficiente para a reconstrução do resultado tributável da atividade rural, seguindo a opção utilizada pelo contribuinte, qual seja, a confrontação das receitas oriundas do exercício da atividade e despesas de custeio/investimentos comprovadamente pagas.

A despeito das falhas na contabilização, depreende-se da avaliação da fiscalização que não houve carência de elementos indispensáveis à descoberta da grandeza econômica através do confronto entre receitas e despesas provenientes do exercício da atividade rural. Tampouco decidiu pela imprestabilidade das fontes disponíveis à fiscalização que justificasse o arbitramento do lucro da atividade através da tributação específica limitada a 20% da receita bruta do ano-calendário.

É certo que a falta de comprovação de despesas e/ou inclusão de despesas indedutíveis acarretam a glosa dos dispêndios, numa consequência lógica do próprio procedimento fiscalizatório, garantido ao atuado o exercício do direito de defesa na fase do contencioso administrativo.

Nesse cenário fático e normativo, não se cogita da nulidade do lançamento em decorrência de vício material na apuração da base de cálculo do imposto incidente sobre a

atividade rural, pela falta de arbitramento em 20% da receita total, haja vista a correção do procedimento da autoridade fiscal.

Alega-se, na sequência, que mesmo não sendo a hipótese de arbitramento haveria a imposição de um limite legal para a tributação do resultado da atividade rural, igual a 20% da receita bruta do ano-calendário.

Isso porque, levando-se em consideração a previsão de uma tributação mais favorecida para os rendimentos da atividade rural, o legislador estipulou um limitador da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa física relativo à atividade rural, quando o resultado pelo método do confronto entre receitas e despesas revela-se mais oneroso para o contribuinte.

Tal raciocínio é correto, porém apenas no contexto particular do lançamento por homologação, em que o sujeito passivo verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade fazendária (art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional - CTN).

Com efeito, até a data de entrega da declaração de rendimentos, o contribuinte poderá fazer a opção pelo limite do resultado tributável da atividade rural a 20% da receita bruta do ano-calendário, se lhe convier (art. 71, do RIR/99).

Por outro lado, após iniciado o procedimento fiscal, havendo a perda da espontaneidade do sujeito passivo, a legislação tributária não estabelece um limite para a tributação da atividade rural quando respeitado o critério adotado pelo contribuinte de receitas menos despesas, que privilegia, por sinal, a capacidade contributiva e a identificação de acréscimo patrimonial.

Caso fosse a intenção do legislador ordinário fixar um limite para a tributação da atividade rural, em qualquer hipótese de lançamento de ofício, numa medida peculiar no âmbito do imposto de renda, penso que teria inserido dispositivo expresso e indubitado com tal propósito.

Dessa feita, fora do lançamento por homologação, não enxergo a existência de um regime de tributação especial dos produtores rurais que imponha, necessariamente, uma limitação à autuação fiscal com base em 20% da receita bruta da atividade rural no ano-calendário, ressalvada a já mencionada hipótese de arbitramento, exatamente porque o procedimento fiscal tem por escopo averiguar e apurar as omissões e incorreções nos valores declarados com observância do critério eleito pelo contribuinte (declarante).

Eventuais distorções práticas na apuração do resultado da exploração da atividade rural no lançamento de ofício a partir do cálculo da diferença entre receitas e despesas, em detrimento da aplicação do arbitramento da base de cálculo no limite de 20% da receita bruta, como assinala o recurso voluntário, devem ser corrigidas na via própria pelo legislador ordinário.

De qualquer modo, caso a base de cálculo do imposto de renda lançado de ofício não pudesse exceder o limite de 20% da receita bruta da atividade rural, o que admito tão somente para fins de raciocínio, o desajuste do auto de infração não configuraria vício material insanável.

Realmente, para o saneamento do feito seria suficiente a decisão do colegiado impor o limite não observado pela fiscalização para o crédito tributário lançado, providência esta que não se confunde com a modificação de critério jurídico de apuração do tributo, vedada ao julgador administrativo.

Por derradeiro, esclareço que todas as decisões administrativas colacionadas pelo recorrente revelam-se importantes precedentes para o debate das questões controvertidas, não obstante serem desprovidas de efeito vinculante para compelir o relator a seguir o mesmo rumo.

Mérito

O recorrente narra que a autoridade lançadora deixou de considerar inúmeros comprovantes de despesas, com valores expressivos, apresentados no curso do procedimento fiscal. Em sua impugnação, foram carreados aos autos, em ordem cronológica, os comprovantes que deram lastro às despesas da atividade rural, porém nenhum documento chegou a ser apreciado pelo julgador "a quo".

No recurso voluntário, mais uma vez apresenta a documentação comprobatória das despesas dedutíveis da atividade rural, tanto as escrituradas em livro-caixa quanto aquelas equivocadamente não registradas na escrituração, através de uma descrição mais organizada e didática para facilitar a análise dos dispêndios com energia elétrica, folha de salários e encargos sociais, telefone e demais despesas de custeio e investimento aplicadas nos imóveis rurais explorados pelo contribuintes.

Requer, desse modo, a revisão do lançamento fiscal, acatando os documentos comprobatórios, em respeito ao princípio da verdade material e da instrumentalidade processual.

Pois bem. No que tange às despesas da atividade rural, o acórdão recorrido não se esquivou de enfrentar a matéria controvertida, através da confrontação entre razões do lançamento fiscal e justificativas apresentadas pelo contribuinte na impugnação (fls. 12.693/12.699).

Ao proceder à avaliação da peça de impugnação, a decisão de primeira instância atestou a existência de uma contestação genérica sobre as despesas da atividade rural, em que o pleito do contribuinte constituía no pedido de revisão do lançamento fiscal com base na apreciação da documentação juntada ao processo administrativo.

Embora se opondo contra a falta de aceitação de despesas pela autoridade lançadora, a petição do contribuinte deixou de individualizar os seus pontos de discordância, tendo em conta as irregularidades apontadas pela fiscalização e fundamentação específica da autoridade fiscal, o que caracterizava a chamada "negativa geral", não surtindo efeitos quanto aos valores glosados a título de despesas da atividade rural.

Não cabendo à instância julgadora, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, uma genérica revisão do lançamento de ofício, ficava configurada a ausência de impugnação da matéria, impedindo a análise da maior parte da documentação acostada aos autos pelo contribuinte.

Com efeito, o acórdão de primeira instância, nesse ponto, conduziu com propriedade a questão e expressou linha de raciocínio condizente com a percepção da contestação do autuado.

Não deixa dúvidas a leitura da impugnação sobre a existência de um pedido genérico de revisão do lançamento, caracterizado pela falta de contestação específica em relação aos motivos da autuação fiscal, argumentado o contribuinte, em síntese, que todas as despesas lançadas no livro-caixa, além de outros dispêndios não lançados, mas que deveriam ser aproveitados como despesas, estavam devidamente comprovadas pela documentação idônea que estava sendo juntada ao processo administrativo naquele momento, sendo indispensável a revisão do lançamento com o propósito de refazer o trabalho da fiscalização (fls. 8.072/8.092).

Para uma noção da peça impugnatória, reproduzo abaixo alguns trechos representativos da linha argumentativa do autuado:

(...)

Mas o fato é que todas as despesas constantes do livro caixa estão devidamente comprovadas por documentação idônea.

(...)

Resta evidente e indispensável o trabalho de revisão fiscal, com o propósito de que seja feito o trabalho da fiscalização; devendo-se explorar a documentação relativa às despesas - o que junta-se aos autos - para que seja perseguido, efetivamente, o direito do fisco, e nada mais que isto.

(...)

A legislação tributária concorda, e determina, que sejam revistos os aos, inclusive, e principalmente, os lançamentos de ofício.

(...)

Restando comprovado que a documentação existe e que não foi considerada roga-se sua juntada aos autos e a REVISÃO FISCAL dos trabalhos para, levando-se em conta o conjunto probatório de despesas, incluí-las, decotando-se estes valores da autuação o que, por certo, irá redundar em improcedência da autuação fiscal.

No mesmo trabalho de revisão deve-se atentar ao fato de que as despesas financeiras (taxas de bancos, custeio da atividade rural, etc) estão devidamente comprovadas através dos extratos bancários anexos.

De igual modo há que se ressaltar que há várias notas de despesas que não estão lançadas no Livro Caixa, mas que devem ser aproveitadas como despesas (todas anexas).

Registre-se que os documentos juntados elidem a lista de despesas não comprovadas constantes dos anexos I e II do processo (fls. 7955 a 8053).

(...)

Em vista de todo o exposto vem requerer:

(...)

2 - que seja feito o trabalho da fiscalização, por revisão, para que sejam incluídas as despesas efetivamente despendidas, tal qual demonstram os documentos anexados.

(...)

A impugnação apresentada pelo contribuinte não cumpre o requisito do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

A matéria a ser contestada, assim como a prova documental, devem ser apresentadas no momento da impugnação, quando se instaura o litígio, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses enumeradas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, está associado ao comando do art. 17 do mesmo diploma legal, de maneira que a falta de observância do requisito legal implica considerar-se a matéria não impugnada, o que, evidentemente, acarreta a inviabilidade da apreciação das razões de defesa:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

No processo administrativo fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972, como ora se cuida, é inadmissível a negativa geral, na medida em que os motivos de fato e de direito que compõe a causa de pedir para o pleito de alteração do lançamento fiscal devem estar individualizados, contrapondo-se, por meio da linguagem de provas, aos motivos das infrações resultantes da exigência fiscal.

Tampouco o pedido genérico de revisão de lançamento, numa espécie de procedimento de refiscalização para reduzir o crédito tributário, é cabível na contestação do lançamento por iniciativa processual do sujeito passivo, com fulcro no inciso I do art. 145 do CTN.

Apenas a matéria expressamente contraditada na peça impugnatória, segundo as regras do processo administrativo fiscal, é devolvida à apreciação da instância julgadora, instaurando-se o litígio tributário.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a glosa de despesas da atividade rural do contribuinte pelo agente lançador não apenas se deu pela falta de comprovação da veracidade dos dispêndios mediante apresentação de documentação hábil e idônea (fls. 7.931/7.954).

O agente fazendário constatou deficiências na escrituração de despesas no livro-caixa, tais como a falta de uniformidade de critério para registro das datas e inexistência de padronização na descrição das operações. Após o cotejamento das despesas escrituradas, houve a glosa de parte dos dispêndios registrados, devido à duplicidade de lançamentos, a despesas indedutíveis, a despesas sem ligação com a atividade rural e a despesas não comprovadas através de documentação. Ao final, as despesas glosadas pela autoridade fiscal constam relacionadas por data, histórico e valor lançado no livro-caixa (Anexos I e II, às fls. 7.955/7.986 e 7.987/8.053).

Por sua vez, a impugnação do contribuinte limitou-se tão somente a providenciar a juntada de centenas de notas fiscais, faturas, recibos e outros documentos, separados por mês, para fazer frente à comprovação das suas despesas da atividade rural, solicitando que fosse refeita a análise da documentação. No caso do pedido para acolhimento de despesas não escrituradas em livro-caixa, o autuado nem mesmo identificou quais despesas seriam estas.

Como é cediço, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los, um a um, com as despesas listadas pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar.

Nessa linha de entendimento, transcrevo abaixo as palavras de Fabiana Del Padre Tomé:¹

Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o 'animus' de convencimento.

O contribuinte assevera que o conjunto probatório carreado aos autos é imprescindível para o deslinde da controvérsia sobre as despesas vinculadas à atividade rural, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011 e, por esta razão, pode ser apreciado em grau de recurso, antes da decisão final administrativa, considerando a busca da prevalência dos princípios da verdade material, ampla defesa e instrumentalidade processual no contencioso administrativo fiscal.

É verdade que o recurso voluntário deu outra roupagem à defesa do autuado, porque buscou organizar a documentação, acrescentou fundamentos jurídicos ao pedido de revisão do lançamento, em função da natureza do tipo de despesa, abandonando a formulação genérica para cancelamento da autuação, e relacionou os documentos apresentados com as despesas glosadas pelo agente fiscal, respeitando o detalhamento dos Anexos I e II do Termo de Verificação Fiscal.

A possibilidade de apreciação de documentos e outros elementos de prova apresentados posteriormente à impugnação, quando da interposição do recurso voluntário, em

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 3 ed. São Paulo : Editora Noeses, 2011, p. 369.

contraponto a existência de limitação temporal à juntada da prova, é questão objeto de inúmeras divergências ao longo do tempo na seara administrativa.

Em muitos casos, as decisões administrativas têm aceito, em caráter excepcional, documentos apresentados a destempo pertinentes ao deslinde do processo administrativo, referentes à matéria originalmente contestada, ou com respeito a fatos que permitem o rápido convencimento do julgador sobre a veracidade da explicação da parte, atestando a improcedência e/ou invalidade do lançamento.

Acontece que a questão central que apontei não diz respeito diretamente à juntada da prova fora do prazo legal, mas se refere a outra ordem, que a precede, qual seja à falta de impugnação da matéria nos termos exigidos pela legislação processual federal, ainda que, na prática, as consequências possam ser de mesma ordem.

A decisão de piso, que deixou de apreciar a documentação do impugnante, não merece censura, diante da caracterização da denominada "negativa geral" na peça impugnatória.

Da mesma forma, a documentação e as razões do recorrente quanto às despesas dedutíveis da atividade rural, escrituradas ou não em livro-caixa, também não podem ser analisadas pelo colegiado em segunda instância, em face da preclusão do seu direito de contestá-las, à vista do conteúdo da impugnação, sob pena, inclusive, de se incentivar o desprezo ao princípio do duplo grau de jurisdição que se aplica ao processo administrativo fiscal (art. 16, inciso III, c/c art. 17, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Nada obstante, as conclusões acima não atingem a viabilidade de exame das despesas com energia elétrica, que são necessárias à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora, relacionada com irrigação, uso de máquinas e iluminação em geral.

De fato, nesse caso em particular, através de petição protocolada 4 (quatro) meses após a impugnação, no dia 16/03/2016, houve o pedido de análise das despesas de energia elétrica, em que se apresentou planilhas de dados e extratos bancários, que somavam R\$ 554.936,84 e R\$ 170.728,63, respectivamente, no ano-calendário de 2010 e 2011 (fls. 12.392/12.678).

O acórdão recorrido analisou o pedido do contribuinte, tendo em vista a individualização por data e valor dos dispêndios com energia elétrica, para fins de dedução como despesas da atividade rural. No mérito, contudo, considerou o conjunto probatório insatisfatório.

Reproduzo, na sequência, o trecho correspondente da decisão de piso (fls. 12.698/12.699):

(...)

Através de petição protocolizada quatro meses após a impugnação (fl. 12392), o Interessado solicita que sejam analisadas despesas de energia elétrica junto à empresa Centrais Elétricas de Minas Gerais (Cemig), que não teriam sido registradas nos Livros Caixas. Esta petição é acompanhada de

duas planilhas nas fls. 12398/12400, que discriminam pagamentos individualizados por data e valor, que somam R\$ 554.936,84 no ano-calendário 2010 e R\$ 170.728,63 em 2011.

A autoridade lançadora tratou das despesas com a Cemig no Termo de Verificação Fiscal (fl. 7944). Segundo ela, não foi apresentado comprovante algum de despesas com energia elétrica para o ano-calendário 2010 e apenas parte dos pagamentos de 2011 foram comprovados (alguns escriturados em duplicidade).

Deve ser ressaltado, ainda, que a autoridade lançadora considerou como válidas algumas despesas não escrituradas originalmente em Livro Caixa, mas comprovadas por meio de documentos. Apenas para o ano-calendário 2011, por exemplo, foram consideradas despesas não escrituradas de R\$ 942.796,97, mas comprovadas por meio documental.

Diante do acima exposto e da individualização por data e valor das despesas desejadas, deve ser analisado este pedido de fl. 12392 para consideração de pagamentos de energia elétrica.

Para comprovar os pagamentos listados nas planilhas de fls. 12398/12400, o Interessado apresenta os documentos de fls. 12395/12397 e 12401/12642, além de extratos bancários de fls. 12646/12678. Os documentos de fls. 12395/12397 e 12401/12642 se tratam de simples planilhas de dados, através das quais não é possível efetivamente comprovar a quitação da obrigação, bem como definir a que serviço é vinculado e o local onde o serviço teria sido prestado. Para comprovar a efetividade das despesas, além da natureza do serviço, seria necessária a apresentação de notas fiscais ou faturas emitidas pela Cemig, como é o caso, por exemplo, dos documentos comprobatórios de fls. 7045 e seguintes apresentados durante o procedimento fiscal. Quanto aos extratos] bancários, eles, por si só, não comprovam despesas dedutíveis, pois não é possível vincular os seus pagamentos ao fornecimento de energia elétrica em propriedades onde a atividade rural era efetivamente exercida pelo Interessado (em muitos casos, também, o histórico do extrato bancário indica apenas a compensação de um cheque). Desta forma, não estão satisfatoriamente comprovados os pagamentos relacionados nas planilhas de fls. 12398/12400.

(...)

No recurso voluntário, o recorrente apresentou notas fiscais de energia, acompanhado de planilha como indicação de data, histórico e valor do livro-caixa, correlacionando, individualmente, tais dados com as despesas não comprovadas descritas pela fiscalização nos Anexos I e II, totalizando R\$ 1.095.213,61 e R\$ 53.058,66, respectivamente, em 2010 e 2011 (fls. 12.743/12.917 e 12.918/12.924).

Pois bem. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, no ano de 2010, o contribuinte não apresentou nenhum comprovante de pagamento das despesas com fatura de

energia elétrica, escrituradas no livro-caixa. No ano de 2011, o fiscalizado comprovou parte das despesas, restando alguns lançamentos sem confirmação (fls. 7.944).

Conforme bem assentado no acórdão recorrido, o conjunto de documentos carreado aos autos até a decisão de primeira instância não é hábil para a comprovação das despesas com energia elétrica, particularmente já que não permitia a vinculação segura do fornecimento de energia para as propriedades declaradas pela pessoa física onde exercia a atividade rural nos anos-calendário de 2010 e 2011.

Entretanto, a documentação complementar trazida no recurso voluntário demonstra o consumo de energia destinado às suas fazendas localizadas nos municípios de Unai e Buritis (MG), imóveis declarados como explorados pelo contribuinte com a atividade rural (fls. 10 e 26).

Com base nas faturas apresentadas, entendo demonstrado o pagamento continuado da despesa com energia elétrica, dada a utilização dos serviços sem interrupção, destacando que, no caso de inadimplência, haveria notificação expressa nas contas subsequentes àquelas que não foram pagas, em campo específico, conforme sabido por todos os consumidores.

Dessa forma, entendo comprovado o pagamento com energia elétrica, totalizando R\$ 1.095.213,61 e R\$ 53.058,66, respectivamente, em 2010 e 2011, cabendo a redução da infração de despesas da atividade rural não comprovadas, ou não passíveis de dedução (fls. 12.743/12.745 e 12.918).

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para restabelecer o valor de despesas pagas com energia elétrica nos anos-calendário de 2010 e 2011, respectivamente, em R\$ 1.095.213,61 e R\$ 53.058,66.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess