



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10670.002899/2007-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-005.504 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de setembro de 2019  
**Recorrente** CLEUBER BRANDÃO CARNEIRO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL QUE COMPÕEM PREJUÍZO DE EXERCÍCIO ANTERIOR. FATOS PASSADOS COM REPERCUSSÃO FUTURA. UTILIZAÇÃO DO PREJUÍZO COMO DIREITO CREDITÓRIO COMPENSATÓRIO. GLOSA DECORRENTE DE NÃO COMPROVAÇÃO DO CRÉDITO. INAPLICABILIDADE DO LUSTRO DECADENCIAL.

Encerrado o exercício social, o sujeito passivo, que explora atividade rural, pode apurar seu prejuízo no ano fiscal para fazer jus a um direito subjetivo de crédito compensatório com o resultado positivo a ser obtido em ano-calendário subsequente. Referida apuração pode ser fiscalizada, pela Administração Tributária, em dois momentos; o primeiro, por ocasião do encerramento do exercício em que apurado, sujeitando-se a lançamento de crédito tributário suplementar em caso de glosa, submetendo-se ao limite temporal decadencial; e o segundo, por ocasião da utilização como um direito creditório compensatório, o qual pode ser glosado quando não comprovada a certeza e a liquidez do crédito vindicado, não havendo decadência para aferir o crédito, por isso obriga-se a pessoa física à conservação e guarda do Livro Caixa e dos documentos fiscais que demonstram a apuração do prejuízo a compensar.

O direito de compensar o prejuízo fiscal não compartilha da natureza jurídica mesma do tributo, tendo natureza de direito creditório, destarte o direito do contribuinte à compensação de prejuízos rege-se pela lei em vigor no ano-calendário em que utilizado. A decadência opera-se apenas sobre o tributo em espécie e não sobre o procedimento de aferição da certeza e da liquidez de um direito creditório compensatório.

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

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

ATIVIDADE RURAL. TRIBUTAÇÃO. FORMA DE APURAÇÃO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, a qual se torna definitiva com a entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA) e deve ser respeitada pela autoridade lançadora, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento fiscal.

O arbitramento da base de cálculo do resultado tributável à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário deve constituir medida excepcional no lançamento de ofício. As deficiências na escrituração do Livro Caixa não conduzem inevitavelmente ao arbitramento, especialmente quando a escrita fiscal não se apresentar como imprestável, sendo possível recompô-la com correção diante de farto conjunto documental disponível para a fiscalização, desfrutando-se de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar efetivamente a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte. No caso da opção pela diferença entre a receita bruta e as despesas de custeio e os investimentos, o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano-calendário.

#### COMPROVAÇÃO DE DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO CAIXA.

O contribuinte deverá comprovar as despesas escrituradas no Livro Caixa, quando pairarem dúvidas sobre a idoneidade dos documentos apresentados, mediante comprovação do pagamento. Não demonstrando a efetividade das despesas mantêm-se as glosas.

#### SALÁRIO-FAMÍLIA.

O salário-família pago pelo empregador é reembolsado pelo INSS, por meio de dedução na Guia da Previdência Social, sendo incabível sua consideração como despesas da atividade rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2202-005.504 - 2ª Seju/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10670.002899/2007-41

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 913/924), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 897/909), proferida em sessão de 28/08/2008, consubstanciada no Acórdão n.º 09-20.460, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG (DRJ/JFA), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte à impugnação (e-fls. 859/877), reduzindo-se a multa proporcional aplicada para 75%, no mais mantendo o crédito tributário como lançado (conferir Demonstrativo do Crédito Tributário, e-fl. 908), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Reputa-se não impugnada a matéria, quando o contribuinte não contesta a infração em sua peça defensiva.

RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. TRIBUTAÇÃO. FORMA DE APURAÇÃO.

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. A escolha pela forma de apuração do resultado é uma opção do contribuinte, a qual se torna definitiva com a entrega da declaração e deve ser respeitada pela autoridade lançadora.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, nos casos em que o contribuinte encaminha a Declaração de Ajuste Anual, tem a natureza jurídica de lançamento por homologação, tendo como termo inicial para a contagem do prazo decadencial a data da ocorrência do fato gerador.

COMPROVAÇÃO DE DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO CAIXA.

O contribuinte deverá comprovar as despesas escrituradas no Livro Caixa, quando pairarem dúvidas sobre a idoneidade dos documentos apresentados, mediante comprovação do pagamento.

SALÁRIO FAMÍLIA.

O salário família pago pelo empregador é reembolsado pelo INSS, por meio de dedução na Guia da Previdência Social, sendo incabível sua consideração como despesas da atividade rural.

MULTA PROPORCIONAL QUALIFICADA. REDUÇÃO.

É de se reduzir a multa qualificada, quando não restar comprovado nos autos o evidente intuito de fraude, ainda que devida a glosa efetuada por não comprovação do desembolso.

Lançamento Procedente em Parte

### Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º 0610800/00201/07, ano-calendário 2002 a 2005, com auto de infração e peças complementares lavrado em 19/12/2007 (e-fls. 05/16), notificado o contribuinte em 22/12/2007 (e-fl. 855), foram bem delineadas e sumariadas no Relatório Fiscal (Termo de Verificação Fiscal – TVF) juntado aos autos (e-fls. 17/30), tendo sido apurado crédito tributário decorrente de omissão de rendimentos da atividade rural, glosa de despesas, glosa de salário-família, redução de prejuízos

fiscais e glosa de despesas médicas, de toda sorte o contribuinte não se manifestou sobre a glosa de despesas médicas.

### **Da Impugnação ao lançamento**

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 21/01/2008 (e-fls. 859/877), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 897/909), pelo que peço vênha para reproduzir:

Inconformado, o interessado apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

1) quanto ao ano-calendário 2002, concorda com a omissão de rendimentos da atividade rural, mas deve ser aplicado o percentual de 20% sobre a receita, de acordo com instruções da própria Receita Federal;

2) os recibos são documentos hábeis para comprovar as despesas com empreitadas;

3) a atividade rural demanda mão-de-obra avulsa e de período temporário, assim como as roçadas de pasto;

4) os recibos têm valor alto, porque foi utilizado serviço de empreiteiro que contratava o maior número de trabalhadores possíveis, chegando a trabalhar com mais de vinte pessoas;

5) a comprovação do prejuízo está comprovada pela declaração do ano anterior;

6) caberia promover a fiscalização dentro do período não decaído;

7) a tributação utilizando o arbitramento de 20% sobre a receita é mais favorável ao contribuinte, devendo ser utilizada;

8) não deve ser aplicada a multa proporcional qualificada, pois não está caracterizado o dolo e os documentos apresentados não são inidôneos;

9) quanto ao ano-calendário 2003, concorda com a omissão de rendimentos da atividade rural, mas que deve ser aplicado o percentual de 20% sobre a receita, de acordo com instruções da própria Receita Federal;

10) a consideração da omissão de rendimentos concomitante com a redução do prejuízo acarreta *bis in idem*;

11) quanto ao ano-calendário 2004, concorda com a omissão de rendimentos da atividade rural, mas que deve ser aplicado o percentual de 20% sobre a receita, de acordo com instruções da própria Receita Federal;

12) a atividade rural demanda mão-de-obra avulsa e de período temporário, assim como as roçadas de pasto;

13) os recibos têm valor alto, porque foi utilizado serviço de empreiteiro que contratava o maior número de trabalhadores possíveis, chegando a trabalhar com mais de vinte pessoas;

14) a tributação utilizando o arbitramento de 20% sobre a receita é mais favorável ao contribuinte, devendo ser utilizada;

15) questiona a multa qualificada também para o ano-calendário 2004;

16) a glosa da despesa com salário família é indevida, pois por ocasião do pagamento da contribuição previdenciária, considerou como despesa o valor líquido desta contribuição, já deduzido o salário família pago ao empregado;

17) questiona a glosa das despesas da atividade rural, nos moldes dos anos-calendário anteriores;

18) considerando a glosa indevida do salário família, não há que se falar em redução do prejuízo apurado no ano-calendário 2005.

Para instruir o pleito, anexou os documentos de folhas 870 a 879 [e-fls. 878 a 887] e 883 a 888 [e-fls. 891 a 896].

### **Do Acórdão de Impugnação**

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário (e-fls. 897/909). Acolheu-se reduzir a “*multa proporcional aplicada sobre a glosa das despesas de custeio para 75%*”. No mais, na decisão *a quo* foram refutadas as demais insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Das omissões de Receitas (percentual de 20% sobre a receita omitida – inexistência de opção pela limitação do resultado); **b)** Preliminar de Decadência do direito de lançar; **c)** Das despesas da atividade rural glosadas pela fiscalização; **d)** Da glosa do salário-família; **e)** Da comprovação de prejuízo utilizado no ano-calendário de 2002; e **f)** Da consideração de receitas e redução de prejuízo no ano-calendário de 2003.

### **Do Recurso Voluntário**

No recurso voluntário, interposto em 21/10/2008 (e-fls. 913/924), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula a exoneração das exações impostas no auto de infração, bem como a declaração de nulidade do lançamento em razão de erros de direito.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

### **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 21/10/2008, e-fl. 912, protocolo recursal em 19/11/2008, e-fl. 913, e despacho de encaminhamento, e-fl. 927), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### **Mérito**

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Inicialmente, conheço da temática envolvendo a decadência, por ser uma prejudicial de mérito.

**- Decadência (Compensação indevida de prejuízos da atividade rural)**

A defesa não mais aborda a alegação de decadência do direito de lançar o fato gerador do ano-calendário de 2002, o qual ocorreu em 31/12/2002 (IRPF sujeito ao ajuste anual) e só restaria decaído a partir de 01/01/2008, conformando-se com a decisão de primeira instância, considerando a notificação do lançamento efetivada em 22/12/2007 (e-fl. 855).

Porém, insiste com a tese de decadência no que se refere ao direito da Administração Tributária de glosar o prejuízo fiscal do ano-calendário de 2001 (apurado em 31/12/2001) compensado no ano-calendário de 2002, vez que o lançamento foi notificado em 22/12/2007 (e-fl. 855).

Diz a defesa que a fiscalização justificou a glosa do prejuízo fiscal do ano-calendário de 2001, utilizado como crédito (em operação de compensação) na declaração de ajuste do ano-calendário de 2002, sob o argumento de que o sujeito passivo não comprovou a existência do efetivo prejuízo fiscal no ano-calendário encerrado em 31/12/2001.

O contribuinte defende que a existência do prejuízo fiscal em 31/12/2001 pode ser provada pela escrituração do livro caixa e/ou pela simples declaração de ajuste anual que apurou o prejuízo.

Neste sentido, advoga que a fiscalização precisaria ter analisado a declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2001, a tempo e modo, para, não acatando o prejuízo fiscal apurado, glosá-lo. Então, como não procedeu com a apreciação da declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2001 dentro do quinquídio legal, teria decaído o direito de fazê-lo, devendo-se aceitar o prejuízo fiscal como um crédito (líquido e certo) e, destarte, acatar a compensação efetivada no ano-calendário de 2002. Pela decadência que teria operado não se poderia mais adentrar na apuração sob lustro decadencial.

O resultado apurado pelo sujeito passivo em 31/12/2001 estaria homologado tacitamente (o prejuízo fiscal apurado seria incontestável). Informa, inclusive, que a Declaração de Ajuste do ano-calendário de 2001 foi transmitida pela Internet e que o prejuízo fiscal apurado foi de R\$ 6.260,78.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

Não há dúvida de que o contribuinte não estava mais sujeito à constituição de crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2001 (fato gerador operado em 31/12/2001), vez que o direito da Fazenda Nacional havia sido fulminado pela decadência quando da notificação do contribuinte em 22/12/2007 (e-fl. 855). Aliás, exatamente em função disso não foi lavrado auto de infração de constituição de crédito tributário em relação ao ano-calendário de 2001.

Todavia, a referida decadência, em relação ao ano-calendário de 2001, aplica-se tão somente à constituição de crédito tributário, e não à validação de direito creditório do contribuinte perante a Fazenda Nacional a ser compensado. E, percebe-se, a natureza do prejuízo fiscal compensável é de direito creditório e não de tributo.

Nesta toada, nos termos do art. 170 CTN<sup>1</sup>, são passíveis de compensação apenas os créditos líquidos e certos e, por sua vez, a utilização dos prejuízos apurados em anos-calendário anteriores com o resultado positivo obtido na atividade rural depende de efetiva demonstração da apuração do prejuízo a compensar, na forma do parágrafo único e *caput* do art. 19 da Lei n.º 9.250, de 1995<sup>2</sup>. Diferentemente do que afirma o contribuinte, a declaração do prejuízo, por si só, não constitui o direito creditório compensatório em comento.

Em outras palavras, o prejuízo fiscal a compensar (que tem natureza de direito creditório) precisa ser efetivamente comprovado. O crédito precisa ser demonstrado como líquido e certo, sendo a prova efetivada com o Livro Caixa e com documentos fiscais, nos termos do parágrafo único do art. 19 da Lei n.º 9.250, não havendo aceitação de mera declaração de ajuste anual de exercício pretérito sem suporte probatório.

Verificado, em trabalho fiscal de declaração de ajuste, ainda em prazo de homologação (ano-calendário de 2002), que o contribuinte não possui, de fato, o crédito pretendido (prejuízo fiscal do ano-calendário de 2001) em função de prestação de informação não comprovada, este não pode ser considerado nem certo, nem líquido.

Ora, a autoridade fiscal tem o dever de avaliar a legitimidade do direito creditório vindicado (prejuízo fiscal do ano-calendário de 2001), de modo que não estando comprovado deve glosá-lo.

A decadência do direito de lançar (de constituir) crédito tributário do ano-calendário de 2001, não deve se confundir com o dever da Administração Tributária de fiscalizar a existência do alegado direito creditório (alegado prejuízo fiscal compensável). As situações são completamente díspares.

A decadência, no direito tributário, opera tão somente sobre o direito material da Administração Tributária de, a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, promover o respectivo lançamento, não afetando fatos estranhos ao aspecto temporal da hipótese de incidência e que, não obstante pertencentes a períodos anteriores, contribuem, lado outro, para a tipificação perfeita do aspecto quantitativo. A decadência, portanto, não afeta o poder/dever do fisco de investigar fatos passados com repercussão futura.

Vale dizer, quando o crédito utilizado na compensação tem origem em prejuízo fiscal de anos anteriores, há que se proceder com análise da apuração de cada um dos anos-

---

<sup>1</sup> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

<sup>2</sup> Art. 19. O resultado positivo obtido na exploração da atividade rural pela pessoa física poderá ser compensado com prejuízos apurados em anos-calendário anteriores.  
Parágrafo único. A pessoa física fica obrigada à conservação e guarda do Livro Caixa e dos documentos fiscais que demonstram a apuração do prejuízo a compensar.

calendário pretéritos, que serviram para a composição do direito creditório vindicado. Trata-se de apreciação na qual não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito vindicado. No caso concreto, o prejuízo fiscal declarado tem natureza de direito creditório fez que utilizado na apuração como elemento compensável.

Corolário lógico, o direito de compensar o prejuízo fiscal não compartilha da natureza jurídica mesma do tributo, tendo natureza de direito creditório, destarte o direito do contribuinte à compensação de prejuízos rege-se pela lei em vigor no ano-calendário em que utilizado. A decadência opera-se apenas sobre o tributo em espécie e não sobre o procedimento de aferição da certeza e da liquidez de um direito creditório compensatório.

O que pode ser afirmado é que a glosa do prejuízo fiscal do ano-calendário de 2001 não pode se desdobrar em lançamento do exercício fiscal já decaído; apenas isto. De toda sorte, inexistiu lançamento de crédito tributário para o ano-calendário de 2001. Decerto, porque sabia a Administração Tributária que estava sob o crivo da decadência.

Por conseguinte, é dever do contribuinte ter a comprovação da existência do prejuízo fiscal (do direito creditório que vindica) no momento de sua compensação, com o dever de apresentar todos os elementos de prova que lhe compete quando solicitado.

Sendo assim, não tendo feito a comprovação, não apresentando documentos que atestassem o prejuízo compensável, não lhe assiste razão.

Rejeito a prejudicial de decadência.

**- Omissão de rendimentos da atividade rural. Arbitramento do percentual de 20% sobre a receita omitida. Impossibilidade de tributar além de 20% sobre a receita**

O contribuinte foi autuado por omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, relativo à venda de Leite *in natura* para a Nestlé, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 17/30). A constatação decorreu de resposta efetivada pela adquirente acompanhada de cópias das notas fiscais de entrada e extraídas das vias de arquivo da empresa. Consta no TVF que foram “*consideradas como omissão de receitas a diferença entre o valor da nota fiscal do mês e o valor escriturado no livro caixa*”.

A apuração feita se encontra na planilha anexa ao TVF, denominada “*NOTAS FISCAIS DE VENDA DE LEITE – INFORMAÇÕES FORNECIDAS PELA NESTLÉ*” (e-fl. 38). Os valores constantes das notas fiscais e que foram deduzidos das vendas foram considerados como despesas vinculadas à atividade rural para fins de apuração dos resultados.

Frente a estes fatos, em seu recurso, o contribuinte “*admite que devido à falta de controle burocrático na sua atividade rural, desapareceram algumas notas fiscais, ficando as mesmas fora da soma das receitas de vendas de leite.*” Sua irresignação, contudo, é contra a base de cálculo do lançamento, pois diz que teria sido incluído nela o total das receitas omitidas, aliás, a defesa alega “*que existem duas formas para se apurar o resultado da atividade rural, a primeira, que é estabelecida entre a diferença das receitas em confronto com as despesas e a segunda, de forma estimada, que corresponde a 20% sobre a receita.*”

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Explico.

Primeiro, pelos anexos da atividade rural, nos anos-calendário em epígrafe, não houve opção do contribuinte pela forma de apuração do resultado com base exclusivamente na receita bruta, na forma do art. 5.º da Lei n.º 8.023, de 1990<sup>3</sup>.

Segundo, o contribuinte escriturou Livro Caixa, controlando receitas e despesas, a despeito de ter suportado glosas de algumas despesas, assim como omitiu algumas receitas. Desta feita, sendo possível recompor a correção da escrituração do Livro Caixa, não está a autoridade da Administração Tributária obrigada ao arbitramento do resultado à razão de vinte por cento (20%) da receita bruta omitida, uma vez que a própria medida de arbitrar deve ser utilizada de forma excepcional, não se aplica na espécie o parágrafo único do art. 5.º da Lei n.º 8.023, de 1990, ou o § 2.º do art. 18 da Lei n.º 9.250, de 1995.

Ora, percebe-se do lançamento efetivado que, na ótica do autuante, 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 da exploração da atividade rural com as despesas de custeio e os investimentos comprovados com documentação hábil e idônea, garantindo ao sujeito passivo o exercício do direito de defesa na fase do contencioso administrativo.

De toda sorte, respeitar a opção do contribuinte pelo confronto de despesas e receitas não impede que se proceda com glosas de despesas não comprovadas e com a inclusão das omissões de receitas identificadas.

Malgrado se observe as falhas apontadas na contabilização, estas não tornaram a escrituração imprestável, pelo que não se exige o arbitramento, enquanto medida excepcional. Essa é a questão em tela.

Deste modo, aliás, prestigia-se a utilização da grandeza econômica efetiva, privilegia-se, por sinal, a capacidade contributiva e a correta tributação do acréscimo patrimonial. Ora, o arbitramento é medida extrema e, por sinal, a legislação tributária quando trata do arbitramento em comento fala em ausência de escrituração, o que não se confunde com escrituração deficiente, mas possível de recomposição.

Somado a isto, tem-se que ponderar que a opção eleita na declaração de ajuste anual, para tributação da atividade rural, tornou-se definitiva para o sujeito passivo, dada a perda da espontaneidade quando intimado do início da ação fiscal. Neste caso, prevalecendo a opção pelo confronto entre receitas e despesas/investimentos, a legislação tributária não estabelece um limite para a tributação da atividade rural.

Por conseguinte, não há nulidade do lançamento. Inexiste vício material na apuração da base de cálculo do imposto incidente sobre a exploração da atividade rural, pela falta de arbitramento em 20% da receita bruta omitida. Em suma, a autoridade da Administração Tributária teve uma conduta dentro do padrão da legalidade.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

---

<sup>3</sup> Art. 5.º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

### - Glosas de despesas da atividade rural

A defesa insiste que os recibos são documentos hábeis para comprovação das despesas com empreitadas e diz que neles se encontram identificados os prestadores dos serviços, o número do CPF, a descrição dos serviços, o valor, a data e a assinatura. Assevera, ainda, que a fiscalização, ainda que se deparasse com eventual irregularidade deveria investigar se as despesas ocorreram ou não. Sustenta que as despesas com roçadas foram feitas manualmente e que os recibos são de empreiteiros, pessoas físicas, cujo valor não é renda dele, mas de vários trabalhadores por ele contratados. Advoga que o ônus de provar que não houve o serviço é da Administração Tributária.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. A despeito de suas razões, todas as despesas escrituradas em Livro Caixa estão sujeitas à comprovação por meio de documentos hábeis e idôneos, sendo o ônus probatório do contribuinte. Demais disto, recibos, por si só, especialmente quando apuradas irregularidades, não são suficientes para comprovação. Aliás, essencial, igualmente, comprovar o efetivo desembolso.

Ora, é de clareza solar, hodiernamente, que somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que estejam suportadas por documentação hábil e idônea, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, sendo necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

De mais a mais, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), não tendo sido apresentadas novas razões de defesa, vez que a peça recursal não traz maiores inovações em relação à impugnação, passo a adotar, doravante, como acréscimo das minhas razões de decidir o seguinte trecho elucidativo da decisão objurgada:

Importante deixar claro que a fiscalização efetuou glosa de diversas despesas de custeio e de investimentos, conforme se depreende do Termo de Verificação Fiscal (às fls. 24/25) [e-fls. 25/26]. Foram emitidos diversos recibos por pessoas físicas sem vínculo empregatício ou por pessoa jurídica obrigada a emissão de notas fiscais, além de orçamentos, que levaram à suspeição sobre a idoneidade dos documentos.

O contribuinte, então, foi intimado a comprovar os pagamentos relativos a recibos e orçamentos, com a apresentação de documentação comprobatória do efetivo desembolso. Na fase preparatória, não foi apresentado qualquer documento que comprovasse o efetivo desembolso, tendo tecido apenas a alegação de que os documentos que possuía para comprovar os gastos já teriam sido apresentados e que é costume na zona rural fazer pagamentos em moeda corrente.

Já na fase impugnatória, apenas tenta explicar que os recibos têm valor alto, pois foi utilizado serviço de empreiteiro. Também não comprova o desembolso com nenhuma despesa pleiteada.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

### - Redução do prejuízo de R\$ 35.666,69 para R\$ 20.034,82 no ano-calendário de 2003

A defesa alega que como o prejuízo apurado por ele foi reduzido, em razão da omissão de rendimentos, nada mais deveria ser tributado, sob pena de *bis in idem*. Advoga que o imposto está sendo cobrado em duplicidade sobre o mesmo fato gerador. Isto porque, segundo suas conclusões, deveria se tributar a receita omitida a razão de 20% ou reduzir o prejuízo

apurado na declaração de ajuste e, no caso vertente, ocorreu as duas coisas simultaneamente, pois houve a redução do prejuízo e houve a cobrança do tributo sobre a omissão de receita.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Como bem afirmado pela decisão recorrida, a consideração da omissão de receitas concomitantemente com a redução de prejuízo não acarreta *bis in idem*.

A questão é que se, por um lado, a existência de receita omitida ou glosa de despesas reduz eventual prejuízo apurado, pois o resultado passa a ser melhor do que o exibido, do que o apurado pelo contribuinte, o qual só foi pior por causa das infrações praticadas, lado outro, o efeito da redução do prejuízo não interfere na tributação do ano-calendário onde ocorre sua redução, tributa-se a omissão de receitas apurada ou o resultado maior decorrente da glosa de despesas, o que afasta qualquer possibilidade de *bis in idem*. Noutro giro, no que se refere ao ano-calendário seguinte, não se pode pretender utilizar um prejuízo maior que o efetivamente correto, sob argumento de que haveria *bis in idem* ao se apropriar um prejuízo menor do que o declarado. Ora, é dever de ofício apropriar e acolher o prejuízo verdadeiro!

Sendo assim, sem razão o recorrente.

#### **- Do Salário-família**

A defesa alega que é indevida a glosa do salário-família e, em suma, diz que adotou o critério de contabilizar as saídas de caixa lançando as despesas pelo valor líquido pago, de tal forma que as mesmas se compensam. Assim, sustenta que se considerou como despesa da atividade rural o valor das quotas de salário-família pagos ao empregado e, por ocasião do pagamento da contribuição previdenciária, considerou como despesa o valor líquido desta contribuição, entendido como valor líquido, a contribuição devida, deduzida da quota de salário-família, por isso diz que não pode ser glosado.

Pois bem. Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa, vez que a peça recursal não traz maiores inovações em relação à impugnação, passo a adotar, doravante, como razões de decidir o seguinte trecho elucidativo da decisão vergastada:

Quanto à glosa dos valores relativos ao salário-família, que integraram o salário dos funcionários José Luiz Campos Damasceno e Célio Pereira de Souza (fls. 60/61) [e-fls. 61/62], essa foi devida, pois tais valores não são suas despesas. O valor do salário-família, pago pelo empregador, segundo previsão da Lei 8.212/91, artigos 197 a 201, será reembolsado pelo INSS, por meio de Guia da Previdência Social. Melhor explicando, o valor do salário-família não é despesa do empregador, devendo ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

A despeito das ponderações do recorrente e da sistemática de cálculo que diz ter adotado, não lhe assiste razão na compreensão do instituto, pois o salário-família não é despesa do contribuinte e, além disto, lhe é reembolsado.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

#### **- Redução de prejuízos**

Alega a defesa que a redução de prejuízo se deu em razão da glosa da despesa de salário-família, somada a outras despesas. Diz que sendo legítima estas despesas, como teria

demonstrado em outros tópicos, inexistiria prejuízo a ser reduzido, devendo-se mantido o prejuízo apurado.

Pois bem. Conforme se observou neste voto, as glosas foram mantidas e não assistiu razão ao recorrente nos outros capítulos da decisão, deste modo o presente capítulo resta prejudicado. O lançamento se apresenta hígido e não contém qualquer erro de direito, a despeito das alegações recursais.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

### **Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso, rejeito a prejudicial de decadência, e, no mérito, nego provimento ao recurso, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

### **Dispositivo**

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros