



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10830.727248/2014-14</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.691 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MARIA APARECIDA GALETTI DE QUEIROZ
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcede a arguição do Recorrente, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITA. RECURSOS PERTENCENTES À PESSOA JURÍDICA.

O argumento de que parte das receitas da atividade rural tidas como omitidas pertencia à pessoa jurídica da qual o seu cônjuge era sócio deve ser devidamente respaldado em documentos que atestem a sua veracidade.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITA. ADIANTAMENTO DE RECURSOS. APROPRIAÇÃO. MOMENTO.

Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

**ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITA. DUPLICIDADE.**

Uma vez não apresentados documentos que comprovem a efetiva ocorrência da duplicidade da receita da atividade rural, alegada pela recorrente, não há como afastar a omissão apurada.

**TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. RESPEITO À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.**

A regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é pelo confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano-calendário, podendo o contribuinte optar pela tributação de 20% da receita bruta do ano-calendário. *In casu*, tendo a contribuinte optado na declaração de ajuste anual pela tributação da diferença entre as receitas e despesas, incabível é a tributação da atividade rural à razão de 20% da receita bruta.

**MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI.**

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964. Não demonstrada a existência de dolo pela fiscalização, descabe a qualificação da multa, pelo que se reduz o seu percentual de 150% para 75%.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para desqualificar a multa de ofício aplicada, devendo ser reduzida ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Sílvia Lúcio de Oliveira Júnior** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fofano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MARIA APARECIDA GALETTI DE QUEIROZ (e-fls. 2719/2785) em face do Acórdão nº. 16-84.939 (e-fls. 2612/2712), proferido pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO) que julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário.

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado Auto de Infração referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, exercício 2010, em razão da constatação de omissão de rendimentos da atividade rural.

O lançamento resultou na constituição de crédito tributário no valor total de R\$ 4.682.793,12, sendo R\$ 1.762.580,20 correspondentes ao imposto devido, R\$ 2.154.900,12 a título de multa de ofício e R\$ 763.312,32 relativos a juros de mora.

Conforme descrito pelo relatório da decisão de piso, foram apuradas as seguintes infrações:

### **A. Omissão de Receita da Atividade Rural**

1) Valores creditados por Caramuru Alimentos S/A e ADM do Brasil Ltda.

Intimado a comprovar natureza dos créditos efetuados em contas bancárias pelas pessoas jurídicas supracitadas, esclareceu que os valores se referem à venda de grãos da atividade rural desenvolvida pelo condomínio, anexando cópias de notas fiscais de entrada emitidas pelas empresas, esclarecendo que os créditos, embora não tenham sido contabilizados, foram oferecidos à tributação.

Verificou o fisco que na Declaração de Imposto de Renda na Fonte Pessoa Física referente ao ano-calendário 2009, na ficha Atividade Rural, conforme memória de preenchimento da DAA 2010 apresentada à fiscalização, informou unicamente a receita das operações de vendas lançadas em Livro Caixa, como receita com a atividade rural, apurando o resultado tributável mediante a operação “Receitas menos Despesas”.

Dessa forma, foi realizado o lançamento fiscal em decorrência de omissão de receitas na apuração do resultado da atividade rural, tendo em vista a memória de cálculo apresentada, corroborada pela ausência dos valores constantes na Tabela 3 (fls. 379) na relação de notas fiscais encaminhadas à fiscalização em atendimento ao TIF 07, em 13/03/2013.

## 2) Perdigão S/A – diligência fiscal

Em diligência junto à BR – Brasil Foods S/A, apurou-se pagamentos ao fiscalizado no montante de R\$ 278.662,32, mas que não foram localizados nos registros contábeis apresentados à fiscalização, e que se referem à venda de gado bovino, realizada pelo condômino Edivar (Fazenda Gauporé II) à empresa diligenciada.

## 3) Agropecuária Corumbiara S/A – diligência fiscal

Constatou-se que o condômino Edivar Vilela informou como valor recebido do adquirente acima identificado o valor de R\$ 101.480,00, mas a análise dos extratos de conta corrente do condomínio aponta que o valor total recebido foi de R\$ 620.637,93, como relacionado nas Tabelas 6 e 6a (fls. 381). Nenhum desses valores foi localizado no Livro Caixa e nem adicionado à memória de apuração do resultado da atividade rural.

## 4) Agropecuária Vilela de Queiroz Ltda – diligência fiscal

Da mesma forma dos itens anteriores, em atendimento ao termo de intimação (TIF07), o condômino Edivar Vilela apresentou relação de notas fiscais e valores recebidos em face de vendas realizadas ao adquirente acima no valor total de R\$ 25.731,20. Em análise dos extratos de conta corrente, verificou-se créditos no valor total de R\$ 274.169,98, conforme tabelas 9 e 10 (fls. 381). Nenhum valor foi localizado no Livro Caixa e nem adicionado à memória de apuração do resultado da atividade rural.

## 5) Agropecuária Rio Uruara S/A – diligência fiscal

O contribuinte deixou de contabilizar o valor de R\$ 3.000,00, apurado no confronto entre os valores recebidos em face das vendas realizadas pelo condomínio e os valores lançados no Livro Caixa.

## 6) Monsanto do Brasil Ltda – diligência fiscal

Procedimento idêntico àqueles mencionados nos itens anteriores, em manifestação de resposta ao termo de intimação (TIF07), o condômino Edivar Vilela apresentou relação de notas fiscais e valores recebidos em face de vendas realizadas pelo Condomínio ao adquirente acima no valor total de R\$ 1.576.055,39. Em análise dos extratos de conta corrente, verificou-se créditos no valor total de R\$ 1.875.341,13, conforme tabelas 11 e 12 (fls. 382/384). Nenhum valor foi localizado no Livro Caixa e nem adicionado à memória de apuração do resultado da atividade rural, sob este título.

## 7) Rodeilton Menezes de Oliveira

Na relação de documentos encaminhados à fiscalização por conta de manifestação de resposta aos termo de intimação (TIF07 e TIF08), constou recebimento de venda de ativo permanente da atividade rural a Rodeilton Menezes de Oliveira, no valor de R\$ 8.000,00. Esse valor não registrado contabilmente e, portanto, não foi adicionado ao resultado.

#### 8) Notas Promissórias Rurais – NPR – Desconto

##### a) NPR – Movimento do Dia – não justificado

Instado a justificar a divergência entre os valores descontados de Notas Promissórias Rurais – NPR creditadas na c/c 333182 do Banco do Brasil S/A no valor de R\$ 12.500,902,50 e o registro no Livro Caixa no valor de R\$ 451.082,77, o contribuinte não apresentou nenhum documento ou justificativa á fiscalização, sendo que o valor lançado no Livro Caixa não foi adicionado á apuração do resultado da atividade rural.

Nas tabelas 14 e 15 (fls. 385/386) estão demonstrados os valores creditados a título de desconto de NPR, que representam determinadas operações de desconto de NPR emitidas pela Minerva S/A em favor dos condôminos que procediam ao descontam desses títulos, ficando a Minerva responsável pela quitação das mesmas diretamente nas instituições financeiras.

Verificou-se, também, depósitos em conta corrente por ordem de Minerva S/A em favor da conta solidária dos condôminos, conforme demonstrado na Tabela 16 (fls. 386), sendo que o valor total de “movimento do dia”, isto é, o valor de desconto das notas promissórias rurais emitidas pela empresa Minerva S/A (R\$ 12.500.920,50) + desconto da NPR 1584 (R\$ 2.779.178,35) somados ao valor total de depósitos da Minerva nos bancos Brasil e Bradesco (R\$ 5.001.038,19) revelam pagamentos da empresa Minerva S/A ao condomínio de, pelo menos, R\$ 20.281.137,04.

A falta de manifestação do contribuinte acerca dos valores relacionados na Tabela 15A (fls. 387) configura infração à legislação tributária por omissão de receita da atividade rural, em face de ter sido confirmado pelo contribuinte, além da prova documental apresentada, que os valores creditados em conta corrente a título de "movimento do dia" referem-se a desconto de NPR, título peculiar da atividade rural. Em consequência, serão lançados à tributação em composição da receita bruta de vendas do condomínio.

##### b) Nota Promissória Rural –NPR – 361/A - entrega total

Em atenção ao Termo de Constatação, mediante manifestação complementar, informou o contribuinte que houve antecipação do pagamento, através de desconto de NPR na conta 33.318-2 - Banco do Brasil S/A. Apresentou, ainda, cópia das NF-e emitidas pela Minerva por ocasião da entrega (entrada) da mercadoria.

Tendo em vista as cópias das NF-e exibidas e informações prestadas pelo contribuinte, concluiu a fiscalização que foi efetivada a entrega da mercadoria no período entre 28/01/2009 e 16/02/2009, quando consumou o recebimento total de R\$975.034,77, que havia descontado antecipadamente junto à instituição bancária.

Em atendimento da intimação contida no TIF 07, em 13/03/2013, o condômino Edivar Vilela encaminhou relação de notas fiscais de venda da atividade rural durante o período. Contudo, as notas fiscais relacionadas na tabela 17 não constam na manifestação (Anexo: Resposta ao TIF 07). Portanto, deixou de compor a memória de cálculo da Receita Bruta de Vendas o valor de R\$ 975.034,77, a título de desconto de NPR, cuja transação verificou-se concluída com entrega da mercadoria no período relacionado, conforme notas fiscais de entrada acima.

Desta forma, configurada infração à legislação tributária por omissão de receita da atividade rural.

c) Nota Promissória Rural –NPR – 843 e 845-A - entrega parcial

O contribuinte apresentou esclarecimentos, em manifestação complementar, acerca das NPR 833 e 845, que totalizaram em valor de face R\$ 1.650.000,00 e alegou que foi realizada entrega parcial no valor de R\$ 1.265.388,92, tendo anexado cópia das NFe conforme Tabela 18 (fls. 390), que comprova a entrega do gado bovino, bem como cópia de extrato bancário que comprova o fluxo financeiro dos valores estornados.

Da mesma forma do tópico anterior, restou configurada infração à legislação tributária por omissão de receita da atividade rural, haja vista as notas fiscais relacionadas na tabela acima não constarem na relação anexa à manifestação ao TIF07 (Anexo:

Resposta ao TIF 07). Portanto, deixou de compor a memória de cálculo da Receita Bruta de Vendas do condomínio o valor de R\$ 1.265.388,92.

d) Nota Promissória Rural –NPR – 1584/A (substituída pela NFE 1611)

Em relação à NPR 1584/A, alegou que houve antecipação de pagamento mediante o resgate da NPR junto ao banco, mas que todavia foi realizada entrega parcial da mercadoria.

Na tabela 19 (fls. 391) estão relacionadas as Nfe de entrada emitidas pelo adquirente Minerva S/A, cuja cópia foi apresentada à fiscalização para comprovar a entrega da mercadoria. Nota-se que a Minerva S/A emitiu a NPR em 02/06/2009 com vencimento em 30/09/2009 no valor de 3.000.000,00 em face da NFe 1584 (CFOP 2922) que foi cancelada e substituída pela NFe 1611 (CFOP2101), fato que foi justificado como erro de preenchimento do CFOP, tendo em vista referir-se a compra com pagamento antecipado. Não foi apresentada retificadora.

Da mesma forma que, nos casos de desconto da NPR 361, NPR 833 e 845, também essa operação não foi contabilizada pelo condomínio e, portanto, não oferecida à tributação, uma vez que a receita bruta foi apurada de acordo com valores lançados no Livro Caixa. Deste modo, também restou configurada infração à legislação por omissão de receita da atividade rural.

Verificou-se a realização do desconto em total líquido de R\$ 2.925.217,66, valor foi depositado no Nossa Caixa, conta corrente 01.037969-5, agência 0133.3, Banco Nossa Caixa S/A.

e) Nota Promissória Rural –NPR – 1419/A

Emitida pela Minerva S/A em 13/05/2009, com valor de face de 450.000,00 e vencimento em 10/09/2009 em favor de “Edivar Vilela de Queiroz e Outros”, referente à compra de 340 (trezentos e quarenta) bovinos, conforme Nota Fiscal de Entrada nº 1419.

Observou a fiscalização que o contribuinte apresentou apenas a NFe 2179, onde consta como participante a própria Minerva e refere-se à “TRANSFERÊNCIA DE ANIMAIS DENTRO DO ESTADO”, e que não exibiu documentos suficientes para se concluir ter de fato havida a devolução parcial do valor descontado da NPR, nem comprovou o fluxo financeiro de estorno da diferença a entregar. Bastava que apresentasse documentos hábeis e idôneos destinados a comprovar a devolução, mesmo que parcial, dos valores antecipados, e a correspondente entrega complementar da mercadoria.

Informa autoridade que nas operações de vendas de gado bovino para abate à Minerva S/A desse tipo, ou seja, com emissão de NPR e antecipação de pagamento, verificou-se que a entrega da mercadoria ocorreu no período compreendido entre a emissão do título e seu vencimento, neste caso, em 13/05/2009 e 10/09/2009. No mesmo período, a Minerva S/A emitiu diversas NF de Entrada em favor do fiscalizado que totalizam R\$ 4.476.067,95, conforme quadro Tabela 20.

Mesmo após a subtração dos valores de outras NPR emitidas no mesmo período e considerada a relação de notas fiscais da receita bruta da atividade rural apresentada pelo contribuinte Edivar, resta um saldo de NF de entrada emitida pela Minerva S/A que perfazem um total de R\$ 1.682.880,64, suficiente para concluir que foi efetivada a entrega da mercadoria à Minerva S/A.

Desta forma, apurou-se infração por omissão de receita da atividade rural no valor de R\$ 438.765,65, referente ao valor do desconto da NPR nº 1419/A de valor de face de R\$ 450.000,00, no cálculo da receita bruta de vendas da atividade rural.

Registra que a fiscalização diligenciou no frigorífico Minerva S/A, que foi intimada a relacionar os pagamentos realizados em favor do Sr. Edivar Vilela e/ou Sr Antonio Vilela,mas que, contudo, a Minerva não atendeu às intimações, mesmo após ter sido autuado por duas vezes por: “*não atendimento à intimação fiscal*”.

Observa, ainda, que, apesar de constituída na forma de sociedade por ações, a Minerva S/A é controlada por Edivar Vilela de Queiroz e Antonio Vilela de Queiroz, irmãos e parceiros na atividade rural, membros ativos do conselho de administração. Esse fato e considerando-se o silêncio da empresa, não obstante ter sido regularmente intimada e por duas vezes autuada, indica a ingerência das

pessoas físicas, acima citadas, em face da atitude deliberada da fiscalizada Minerva S/A em causar embaraço à fiscalização por omissão de informações financeiras nas operações de compra de gado bovino dos condôminos, apontados pelas notas fiscais de entrada, por ela emitidas.

#### B. Omissão de Receita – Atividade Rural Particular

##### 1) Vendas de Bovinos ao Condomínio

Constam registros de entrada de valores na conta caixa, referentes à venda de bovinos (bezerros), que não foram incluídos na apuração do resultado. Informou que, por se tratar de vendas efetuadas entre parceiros, os valores não foram considerados na composição da receita bruta de vendas. Contudo, o contribuinte incluiu em despesas as aquisições efetuadas entre parceiros.

No mesmo sentido, se são operações dentro do próprio grupo, a exemplo das operações registradas como “vendas”, também em caso de “aquisições”, não há a efetiva transferência de recursos. Portanto, as operações entre os parceiros integrantes do mesmo condomínio não podem ser consideradas na apuração do resultado, simplesmente, pois não há transferência de titularidade. Também, não ocorre o desembolso de valores e como o contribuinte deve apurar seu resultado da atividade rural pelo regime de caixa, incorrerá em despesa, somente, no momento do efetivo pagamento.

Verificou-se que as notas fiscais de produtor (Anexo “Resposta – TIF 20”) emitidas por Antonio Vilela de Queiroz, pela **Fazenda Guaporé**, registram as transações, entre condôminos, como operação de “vendas” e são lançadas como despesa no Livro Caixa do condomínio. Da mesma forma, as operações de “transferência” realizadas por Edivar Vilela Queiroz, pela **Fazenda Guaporé II**, também estão lançadas como despesa no Livro Caixa. Os valores estão listados na tabela 23 (fls. 403/405).

Em resposta ao Termo de Constatação, o contribuinte afirmou:

*“...Tabela 4 - Em relação aos questionamento de tal item, esclarecemos que quando a transferência ocorre de Antônio Vilela de Queiroz para Edivar Vilela de Queiroz, há mudança de titularidade e, portanto, o lançamento contábil, por consequência, retrata uma compra e venda, sendo que os pagamentos referentes a tal operação são efetuados em data futura. Referido pagamento futuro decorre da estrutura contratual acordada entre os parceiros (vendedor e comprador -*

*que são condôminos em proporções diferentes em diferentes unidades). Tal estrutura consiste na compra e venda de @s de boi do vendedor pelo comprador para pagamento futuro em valor variável conforme o valor da @ do boi gordo e peso de entrada do gado do vendedor na fazenda do comprador. O gado do vendedor ingressa na fazenda do comprador (compra) ainda magro e é revendido gordo entre 90 e 150 dias depois(venda), após engorda em regime de confinamento, e após o seu*

*abate, o valor das @ de propriedade do vendedor são pagas (pagamento referente a compra), realizando-se, assim, o ciclo financeiro que lastreia tais notas de entrada mencionadas (receitas e despesas). Nas operações entre Edivar Vilela de Queiroz e Edivar Vilela de Queiroz (em unidades diferentes), o lançamento é feito como transferência, pois não há mudança de titularidade e propriedade dos bens transferidos e no final quando a Fazenda São João vende ao frigorífico é contabilizada a venda, quando ocorre a receita (não há despesa e paga-se parte da receita a uma unidade e parte a outra unidade). Assim, entendemos não haver qualquer irregularidade nestes procedimentos, uma vez que trata-se do mesmo contribuinte...”*

Assim, os valores da aquisição de produção de propriedade estranha ao mesmo condomínio (“Edivar Vilela Queiroz/**Fazenda Guaporé II**” e Antonio Vilela de Queiroz/**Fazenda Guaporé**”), que foram lançadas em despesas do condomínio, haja vista os fundos agrícolas não integrarem o grupo econômico do condomínio em análise, serão considerados na apuração da receita bruta de vendas das propriedades particulares.

Os valores das vendas efetuadas pelo fiscalizado Edivar (atividade particular) à Fazenda São João (em condomínio) que, em face do exposto acima, integram a receita da atividade rural, estão relacionados na mencionada Tabela 23.

Tendo em vista a contribuinte não ter adicionado os valores ao resultado da atividade rural, restou configurada infração à legislação tributária por omissão de rendimentos da atividade rural

### 2) Frederico de Alcântara Queiroz – Parceiro

Conforme Contrato Pecuário de Parceria e lançamentos no Livro Caixa, comprovou-se o recebimento de R\$ 1.838.700,93, a título de parceria com Francisco Alcântara Queiroz, sendo que no exame dos extratos bancários verificou-se créditos em conta corrente no valor total de R\$ 2.494.893,67, tendo como ordenante Frederico Alcântara Queiroz, de modo que apurou-se omissão de rendimentos no valor de R\$ 656.192,74.

### 3) Glosa de despesa não comprovada

Foram relacionados na Tabela 28 (fls. 406/414) os valores que foram lançados a título de despesa da atividade rural, correspondentes à Fazenda Barra (propriedade particular do Sr. Edivar), cujo desembolso não foi comprovado. Na mesma tabela, estão listadas as despesas que o contribuinte não comprovou estarem relacionadas à obtenção das receitas da atividade rural.

### **Multa Qualificada**

1.3. Pelos fatos descritos no TVF, concluiu a autoridade atuante que:

*58. Tendo em vista o contribuinte ter deixado de escriturar e de oferecer à tributação valores relevantes de operações de vendas da atividade rural,*

*sobretudo realizadas com empresa ligada e com pessoas com grau de parentesco próximo, o que facilitou a omissão de rendimentos de valores que sabidamente deveria tributar, foi aplicada qualificação da multa de lançamento de ofício pela autoridade atuante com a justificativa de que o contribuinte omitiu na Declaração de Ajuste Anual receitas do exercício da atividade rural, que geraram recursos na ordem de R\$ 4.038.620,33 e que esse fato caracteriza evidente intuito de sonegar tributo. Nesse caso, estaria presente o “evidente intuito de fraude” e, subjetivamente, configurado o dolo.*

Logo, conforme a autoridade atuante, restou comprovado que o contribuinte agiu motivado pelo desejo de diminuir indevidamente o imposto que seria devido, para obter, como consequência, a redução do imposto a pagar.

A contribuinte foi cientificada da exigência tributária por via postal em 04/12/2014, conforme Aviso de Recebimento constante às e-fls. 1.244/1.245. Em resposta, apresentou impugnação às e-fls. 1.248/1.316, por intermédio de procuradores regularmente constituídos, conforme e-fls. 1.323/1.324, acompanhada da documentação juntada às e-fls. 1.328/1.985.

Em síntese, sustenta que os fundamentos adotados pela fiscalização não devem prevalecer, à vista das razões de fato e de direito que expõe, iniciando sua manifestação com considerações acerca das atividades por ele exercidas, bem como com a apresentação de matérias preliminares e de mérito, conforme argumentos a seguir sintetizados:

#### Das atividades do Impugnante

Informa que o Impugnante exerce algumas de suas atividades rurais em conjunto com outras pessoas físicas, através de condomínios rurais, com as despesas e receitas proporcionalizadas entre as partes envolvidas, sendo que frequentemente, a dinâmica das atividades econômicas diverge daquela comumente adotada em outras atividades econômicas desenvolvidas por pessoas físicas, destacando especialmente:

- Utilização de Conta Conjunta- De forma a facilitar o regime de receitas e despesas do condomínio, por vezes utiliza-se de uma conta conjunta compartilhada por todos eles. Em razão de exigências regulatórias bancárias, tal conta é administrada apenas por um dos condôminos ( o Impugnante), o que resulta na execução de certo número de transferências entre o gestor da conta conjunta e os demais participantes do condomínio.
- Ajustes Internos- Com alguma frequência, a participação detida por cada condômino no empreendimento fica descasada com os ativos e passivos que a ele são atribuíveis. Para solucionar tal descompasso, os condôminos realizam algumas operações internas entre si, operações estas sem efeitos para fins fiscais.

Das Preliminares

2.1. Apresenta preliminares de nulidade quanto a erro na apuração da base de cálculo, cerceamento do direito de defesa e quebra de sigilo bancário, como segue.

#### **Erro na apuração da base de cálculo**

2.1.1. O crédito tributário exigido padece de iliquidez e incerteza, o que lhe acarreta a nulidade, pois a fiscalização deveria ter efetuado a recomposição da base de cálculo e não simplesmente aplicar sobre o montante glosado as alíquotas do IRPF, não tendo observado o disposto no art. 4º da Lei nº 8.023/90, que é claro no sentido de que tributação pelo IRPF deve incidir sobre o resultado decorrente do cotejo entre as receitas e as despesas vinculadas à atividade rural e nunca sobre as receitas ou as despesas isoladamente e antes de confrontadas, como pretendeu a fiscalização.

Desta forma, em razão de evidente erro de cálculo incorrido, padece o lançamento de iliquidez e incerteza, o que o torna nulo, visto de liquidez e certeza são requisitos para validade do mesmo, em conformidade com o artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como não foi observado o disposto nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Colaciona doutrina e jurisprudência sobre o tema.

#### **Do cerceamento do direito de defesa**

2.1.2. Também em sede de preliminar, em relação à glosa de despesas da atividade rural, sustenta haver prejuízo à ampla defesa, na medida em que a fiscalização, em nenhum momento, realizou a necessária distinção entre as despesas para as quais o impugnante não teria apresentado comprovação e aquelas para as quais o impugnante não teria justificado sua relação com as atividades rurais desenvolvidas, sendo que tal ausência sequer permite se entender por qual motivo cada uma das despesas foi considerada como indedutível e, em razão da impossibilidade de se distinguir as acusações formuladas no item “C3” do TVF, houve violação ao princípio da ampla defesa, haja vista a impossibilidade da apresentação de argumentos de defesa precisos e direcionados, devendo ser reconhecida a nulidade do Auto de Infração em epígrafe no ponto em questão.

#### **Da violação do sigilo bancário**

2.1.3. O procedimento utilizado pela fiscalização para a apuração de algumas infrações consignadas no Auto de Infração impugnado, baseado em informações obtidas por meio de expedição de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), fere os princípios da privacidade e intimidade humana e do sigilo de dados, insculpidos pelo artigo 5º da Constituição Federal e, nesse sentido, o Plenário do Supremo Tribunal Federal proferiu Acórdão nos autos do Recurso Extraordinário nº 389.808, consignando que as disposições da Lei Complementar nº 105/2001 não estariam em conformidade com os preceitos constitucionais, de modo que, por violar expressamente dispositivos da

Constituição, o procedimento adotado pela fiscalização deve ser rechaçado, levando à declaração de nulidade do Auto de Infração.

#### Do Direito

2.2. A fiscalização, lavrou o auto de infração ora combatido em razão de infrações supostamente cometidas pelo impugnante, isoladamente ou em conjunto com seus demais condôminos no exercício da atividade rural, relativas a (i) omissão de rendimentos diversos, (ii) omissão de receitas advindas de atividades rurais e (iii) não comprovação de despesas deduzidas na base de cálculo do IRPF.

Com o intuito de facilitar a análise da argumentação, passa a tratar cada dos procedimentos da mesma forma que se encontram elencados no referido TVF.

#### **2.2.1. Grupo A – Omissão de Receita da Atividade Rural**

Mais uma vez, de forma a facilitar a análise de seus argumentos (e das provas conexas) por esta Delegacia de Julgamento, o impugnante passa a tratar de cada uma das origens de infrações apontadas pela Fiscalização, da mesma forma que se encontram elencadas no referido Termo de Verificação Fiscal.

##### A1- Valores creditados por Caramuru Alimentos S/A e ADM do Brasil Ltda

A exemplo do ponto “A3” acima, o impugnante esclarece que as operações destacadas neste item não foram registradas contabilmente em razão de falha no sistema de parametrização informatizado do impugnante, que impediu a transferência de dados pertinentes àquelas operações (tais como CFOP, relação dos produtos, fornecedores, valores, entre outros)

para a área contábil e financeira do impugnante, sendo que, no entanto, tais valores não deixaram de ser considerados na apuração da base de cálculo do seu IRPF, como se pode verificar dos documentos já apresentados à Fiscalização e acostados no processo administrativo em referência, devendo ocorrer a exclusão da exigência fiscal em questão.

##### Sem numeração Valores creditados por Perdigão S/A

Alega o impugnante que, de fato, realiza algumas operações de venda de gado bovino para a Perdigão S/A, mas costumeiramente tais operações são desenvolvidas por intermédio de uma pessoa jurídica de sua titularidade, no caso a Agropecuária Vilela de Queiroz Ltda. (“Vilela de Queiroz”), sendo que, por mero erro de procedimento, uma das notas fiscais relativas a tais operações de venda de gado bovino foi emitida em nome do impugnante, quando, na verdade, deveria ter sido emitida pela Vilela de Queiroz, mas entretanto foi totalmente escriturada na contabilidade da pessoa jurídica e foi parte integrante da conta de resultados, como se vê dos documentos contábeis que apresenta.

Consequentemente, uma vez que as receitas oriundas de tais operações foram efetivamente contabilizadas pela pessoa jurídica, foram também lançadas à conta de resultado da mesma, sendo que referido erro procedimental decorre da existência de conta corrente, conforme descrita e conceituada no item “A1” desta

impugnação, também entre o impugnante e a Vilela de Queiroz, e as operações aqui abordadas deveriam ter sido efetuadas da seguinte forma:

- i. Venda de gado bovino pela Vilela de Queiroz para Perdigão S/A, com a devida emissão de nota fiscal em nome da pessoa jurídica;
- ii. Contabilização das receitas oriundas da operação pela pessoa jurídica;
- iii. Transferência dos valores recebidos pela Vilela de Queiroz da Perdigão S/A para o impugnante, em decorrência de conta corrente;
- iv. Alteração do saldo em aberto de conta corrente havido entre o impugnante e a Agropecuária Vilela de Queiroz Ltda.

De fato, os passos descritos nos itens (ii) e (iv) acima efetivamente ocorreram, como se pode comprovar a partir dos documentos anexos a esta impugnação, em especial, e com relação ao item (ii), os documentos contábeis da Agropecuária Vilela de Queiroz Ltda (Doc. 3).

Ocorre que, por um erro procedimental, os itens (i) e (iii) apontados acima não foram desenvolvidos de forma correta, haja vista que uma das notas fiscais em questão foi emitida em nome do cônjuge da impugnante, e a transferência de valores ocorreu de forma direta em seu favor, o que culminou com a acusação de omissão de receita por parte da Fiscalização.

Em que pesem os erros procedimentais cometidos quando da efetivação das operações sob análise, fato é que os valores transferidos diretamente para a conta do impugnante forma registrados na contabilidade da Agropecuária Vilela de Queiroz Ltda, com correspondente reflexos em conta corrente havido entre as partes, sendo que os valores correspondem à renda obtida pela pessoa jurídica e não do cônjuge da impugnante, sendo descabido falar-se de incidência do IRPF.

Com base nas informações fornecidas e nos documentos apresentados, o impugnante entende como comprovada a não ocorrência de omissão de rendimentos, de forma que deve ser cancelada a exigência fiscal.

#### A2- Valores creditados por Agropecuária Corumbiara S/A

De forma semelhante como ocorre com os valores recebidos de Expresso Barretos Ltda (item “A1” desta impugnação), esclarece que os pagamentos aqui questionados referem-se à transferência de valores entre o impugnante e a Corumbiara, em decorrência de conta corrente havida entre as partes, informando que é acionista da referida pessoa jurídica, em conjunto com outras pessoas físicas relacionadas (Doc. 4), e em decorrência de tal relação societária o impugnante e demais condôminos transferiram valores à Corumbiara para fins de cobertura de obrigações, e vice versa.

A mesma justificativa descrita no item “A1” desta impugnação aplica-se, da mesma forma, à suposta infração cometida pelo impugnante em relação às operações realizadas com a Corumbiara, com a qual mantém relação econômica muito próxima, na medida em que as partes desenvolvem atividades em conjunto

para a consecução dos mesmos objetivos, ligados à atividade rural por elas praticada.

Resta claro, portanto, a necessidade de transferência de caixa entre o cônjuge da impugnante e Corumbiara de forma a possibilitar o cumprimento de algumas das obrigações que as partes assumem com terceiros. Da mesma forma como ocorre com o Expresso, periodicamente, as partes envolvidas em tais operações realizam o encontro de contas, pelo qual são comparados os valores transferidos entre o cônjuge da impugnante a Corumbiara, passando tais valores para o exercício seguinte.

Em algumas situações, quando a Corumbiara não dispõe de caixa para liquidar o passivo contra o impugnante, o saldo em aberto é capitalizado, como ocorrido quando da realização da ata da Assembleia Geral de 23 de julho de 2009, que deliberou o aumento de capital da Corumbiara, pelo impugnante e outros, tendo sido referido aumento de capital parcialmente integralizado com o crédito decorrente do conta corrente existente entre as partes, destacado em documentação societária e contábil (Doc. 4).

A esse respeito, o impugnante chama a atenção desta Delegacia de Julgamento para os seguintes documentos (Doc. 5):

# comprovantes de depósitos realizados pelo impugnante, em favor da Corumbiara, no valor total de R\$ 752.842,95;

# comprovantes de depósitos realizados pela Corumbiara, em favor do impugnante, no valor total de R\$ 620.637,93 (já anexos ao Auto de Infração).

Como se pode observar dos documentos anexos, durante o ano calendário de 2009, a Corumbiara transferiu R\$ 620.637,93 para o impugnante, com o objetivo de cobrir as obrigações assumidas na consecução das atividades rurais da pessoa física, sendo que no período entre 2009 e 2010, o impugnante realizou a transferência de R\$ 752.842,95 para a Corumbiara, demonstrando a efetiva realização de operações de conta corrente entre o impugnante e a Corumbiara.

Neste sentido, conforme detalhado no item “A1” desta impugnação, o valor recebido pelo impugnante, em razão de tratar-se de débito em aberto de conta corrente, representa mera transição de valores ao “devedor” que posteriormente serão reembolsados ao “credor”, não havendo qualquer acréscimo patrimonial no período.

Assim, por se tratar de mera transição de valores oriunda de conta corrente com posterior recomposição (devolução de tais valores ao “credor”, não houve, obviamente, nenhum acréscimo patrimonial no período, não havendo, portanto, possibilidade de incidência do IRPF sobre a quantia aqui referida.

Com base nas informações fornecidas e nos documentos apresentados, o impugnante entende como comprovada a não ocorrência de omissão de rendimentos, de forma que deve ser cancelada a exigência fiscal.

### A3- Valores creditados por Agropecuária Vilela de Queiroz Ltda

De forma semelhante como ocorre com os valores recebidos de Agropecuária Corumbiara S/A (item “A2” desta impugnação), esclarece que os pagamentos aqui questionados referem-se à transferência de valores entre o impugnante e a Vilela de Queiroz, em decorrência de conta corrente havida entre as partes, informando que é cônjuge de sócio da referida pessoa jurídica, em conjunto com outras pessoas físicas relacionadas (Doc. 3), e em decorrência de tal relação societária o cônjuge da impugnante e demais condôminos transferiram valores à Vilela de Queiroz para fins de cobertura de obrigações, e vice versa.

Da mesma forma como ocorre com Corumbiara, periodicamente, as partes envolvidas em tais operações realizam o encontro de contas, pelo qual são comparados os valores transferidos entre o cônjuge da impugnante a Corumbiara, passando tais valores para o exercício seguinte.

A esse respeito, o impugnante chama a atenção desta Delegacia de Julgamento para os seguintes documentos (Doc. 3):

# comprovantes de depósitos realizados pelo impugnante, em favor da Vilela de Queiroz, no valor total de R\$ 558.132,05;

# comprovantes de depósitos realizados pela Vilela de Queiroz, em favor do impugnante, no valor total de R\$ 274.169,98 (já anexos ao Auto de Infração).

Como se pode observar dos documentos anexos, durante o ano calendário de 2009, a Vilela de Queiroz transferiu R\$ 274.169,98 para o cônjuge da impugnante, com o objetivo de cobrir as obrigações assumidas na consecução das atividades rurais da pessoa física (além dos valores depositados diretamente pela Perdigão S/A ao cônjuge da impugnante tratados no item “B2”), sendo que posteriormente o cônjuge da impugnante realizou a transferência de R\$ 558.132,05 para a Vilela de Queiroz, demonstrando a efetiva realização de operações de conta corrente entre o cônjuge da impugnante e a Vilela de Queiroz.

Neste sentido, conforme detalhado no item “A2” desta impugnação, o valor recebido pelo impugnante, em razão de tratar-se de débito em aberto de conta corrente, representa mera transição de valores ao “devedor” que posteriormente serão reembolsados ao “credor”, não havendo qualquer acréscimo patrimonial no período.

Assim, por se tratar de mera transição de valores oriunda de conta corrente com posterior recomposição (devolução de tais valores ao “credor”, não houve, obviamente, nenhum acréscimo patrimonial no período, não havendo, portanto, possibilidade de incidência do IRPF sobre a quantia aqui referida.

Com base nas informações fornecidas e nos documentos apresentados, o impugnante entende como comprovada a não ocorrência de omissão de rendimentos, de forma que deve ser cancelada a exigência fiscal.

### A4 - Valores creditados por Agropecuária Rio Uruara S/A

A exemplo do ponto “A1” acima, o impugnante esclarece que as operações destacadas neste item não foram registradas contabilmente em razão de falha no sistema de parametrização informatizado do impugnante, que impediu a transferência de dados pertinentes àquelas operações (tais como CFOP, relação dos produtos, fornecedores, valores, entre outros) para a área contábil e financeira do impugnante, sendo que, no entanto, tais valores não deixaram de ser considerados na apuração da base de cálculo do seu IRPF, como se pode verificar dos documentos já apresentados à Fiscalização e acostados no processo administrativo em referência, devendo ocorrer a exclusão da exigência fiscal em questão.

#### A5- Valores creditados por Monsanto do Brasil Ltda

A exemplo do ponto “A1” acima, o impugnante esclarece que as operações destacadas neste item não foram registradas contabilmente em razão de falha no sistema de parametrização informatizado do impugnante, que impediu a transferência de dados pertinentes àquelas operações (tais como CFOP, relação dos produtos, fornecedores, valores, entre outros) para a área contábil e financeira do impugnante, sendo que, no entanto, tais valores não deixaram de ser considerados na apuração da base de cálculo do seu IRPF, como se pode verificar dos documentos já apresentados à Fiscalização e acostados no processo administrativo em referência, devendo ocorrer a exclusão da exigência fiscal em questão.

#### A6- Valores creditados por Rodenilton Menezes de Oliveira

A exemplo do ponto A1 acima, o impugnante esclarece que as operações em destaque não foram registradas contabilmente em razão de falha no sistema de parametrização informatizado do impugnante, que impediu a transferência de dados pertinentes àquelas operações (tais como CFOP, relação dos produtos, fornecedores, valores, entre outros) para a área contábil e financeira do impugnante, sendo que, no entanto, tais valores não deixaram de ser considerados na apuração da base de cálculo do seu IRPF, como se pode verificar dos documentos já apresentados à Fiscalização e acostados no processo administrativo em referência, devendo ocorrer a exclusão da exigência fiscal em questão

#### A7- Notas Promissórias Rurais – NPR - Desconto

Inicialmente, tece considerações sobre a sistemática de funcionamento aplicável a parte significativa das operações realizadas, envolvendo a utilização de Notas Promissórias Rurais (NPR), exemplificando que nessas operações ocorrer as seguinte situações:

i. Compradores e Impugnante acordavam a compra e venda de gado para entrega futura;

ii. O comprador emitia título de crédito, em favor do Impugnante, em montante equivalente ao valor integral da operação pactuada no ponto (i), que ato contínuo era descontado pelo Impugnante em instituição financeira;

iii. Por problemas operacionais e alheios à vontade do Impugnante, as mercadorias vendidas não eram passíveis de entrega ao seu comprador;

iv. O valor relativo aos adiantamentos recebidos via desconto de título de crédito era restituído pelo Impugnante aos compradores por meio de depósito realizado em conta bancária pertencente ao comprador

Aduz que quando da análise dos documentos apresentados, a Fiscalização deparou-se com algumas aparentes inconsistências em operações envolvendo as NPR. Por tal motivo, atribuiu tais inconsistências à suposta omissão de receitas do Impugnante, efetuando assim a correspondente glosa de valores de IRPF, sendo que, na verdade, se verificaram as seguintes situações:

- Vendas efetivamente realizadas, mas que, por um equívoco procedimental, foram contabilizadas e tributadas em ano calendário diverso;
- Vendas efetivamente realizadas, mas cuja justificativa não foi levada em consideração pela Fiscalização;
- Vendas não realizadas, total ou parcialmente, com estorno total dos adiantamentos correspondentes; e
- Equívocos cometidos pela Fiscalização.

#### A7 (A) –NPR- Movimento do Dia – Não Justificado

Visando facilitar o entendimento, primeiramente, identifica-se as notas fiscais de entrada emitidas pela Minerva S.A. que, por possível equívoco desta pessoa jurídica e/ou do Impugnante, geraram as divergências ora esclarecidas, e com base na tabela passa a justificar as divergências encontradas em cada uma das operações mencionadas.

#### # Operações 1 a 4

Com relação às operações 1 a 4, descritas no quadro resumo, o Impugnante esclarece que houve abate e venda efetiva do gado bovino adquirido, com a emissão de nota fiscal de compra e venda (CFOP 1101) e desconto da NPR referente ao adiantamento pago por tais operações, mas, como se pode observar pelas datas de emissão das notas fiscais correspondentes, tais operações de compra e venda de gado bovino foram efetivamente realizadas no ano calendário de 2008. O recebimento do pagamento por tais operações, que seria inicialmente feito no prazo de 30 dias, foi antecipado via desconto bancário da NPR correspondente, mas mesmo assim ocorreu apenas no início de janeiro do ano calendário de 2009 (ou seja, a operação ocorreu em 2008, mas o pagamento efetivou-se em 2009).

Todavia, por um equívoco na escrituração contábil do Impugnante, a receita referente a tais operações foi registrada nos livros contábeis do ano calendário de 2008. Em síntese, ao invés de submeter tais receitas à incidência do IRPF no regime de caixa (próprio das pessoas físicas, tal como o Impugnante), sendo assim tributadas no ano calendário de 2009, estas receitas foram tributadas pelo IRPF como se estivessem sujeitas ao regime de competência, no ano calendário de 2008.

Na verdade, o que ocorreu foi uma antecipação da incidência do IRPF sobre tais receitas para o ano calendário de 2008. Como resultado, verifica-se que não houve a alegada omissão de receita por parte do Impugnante, tampouco a lesão ao erário público, como pretende a Fiscalização.

De forma a comprovar suas alegações com relação às operações 1 a 4, o Impugnante anexa à presente peça os seguintes documentos (DOC. 6):

- Tabela descritiva das operações;
- Nota Fiscal comprobatória da efetiva realização da operação;
- NPR descontada para o pagamento da nota fiscal em questão;
- Comprovante de recebimento dos valores em janeiro de 2009; e
- Comprovante de contabilização — cópia do livro da Fazenda São João em que pode ser encontrado o lançamento das notas em 2008.

#### # Operações 5 e 6

Com relação às operações 5 e 6, descritas no quadro resumo, o Impugnante esclarece que houve abate e venda efetiva do gado bovino adquirido, com a emissão de nota fiscal de compra e venda para entrega futura (CFOP 2922) e desconto da NPR referente ao adiantamento pago por tais operações.

Ocorre que, nestas situações específicas, houve equívoco contábil por parte do comprador (Minerva S.A.), que não efetuou a devida vinculação da nota de compra para entrega futura (CFOP 2922) com as notas referentes à remessa de gado bovino (CFOP 1949), quando da entrega efetiva das mercadorias. Ao invés disso, a Minerva S.A. reconheceu o recebimento do gado bovino adquirido com o lançamento de notas fiscais de compra de mercadorias (CFOP 1101 ou 2101).

Ou seja, enquanto deveria ter emitido tão somente uma nota de recebimento de mercadorias, a Minerva S.A. emitiu uma nota diversa, que demonstrava a ocorrência de uma nova operação de compra e venda com o Impugnante. Tal equívoco contábil levou a uma duplicação formal da receita do Impugnante, o que levou a Fiscalização a, equivocadamente, presumir a omissão de receitas pelo contribuinte.

Frise-se novamente, estas "novas" operações de compra e venda nunca ocorreram de fato. Trata-se de mero erro formal quando da emissão de notas fiscais para o recebimento de mercadoria comprada para entrega futura.

Corroborar com este entendimento o fato de que inexistiu qualquer indício do fluxo financeiro de tais operações nas apurações ocorridas durante a fiscalização.

De forma a comprovar suas alegações com relação às operações 5 e 6, o Impugnante anexa à presente peça os seguintes documentos (DOC. 7):

- Tabela descritiva das operações;
- Nota Fiscal comprobatória da efetiva realização da operação;
- NPR descontada para o pagamento da nota fiscal em questão; • Comprovante de recebimento dos valores;
- Comprovantes de entregas efetivas vinculados às notas fiscais de compra e venda para entrega futura (contabilizadas como novas operações de compra e venda); e
- Comprovante de contabilização das notas de entrega efetiva do gado (livros contábeis das Fazendas São João e Tocantins referente ao ano calendário de 2009).

#### # Operações 7 a10

Com relação às operações 7 a 10, descritas no quadro resumo, o Impugnante esclarece que não houve o efetivo abate e venda efetiva do gado bovino inicialmente adquirido, para o qual foi realizado adiantamento de pagamento por meio da emissão das NPR correspondentes pela Minerva S.A.

Em tais operações, houve fluxo financeiro inicial (adiantamento via desconto de NPR) baseado em operação de compra e venda para entrega futura (CFOP 2922). Contudo, em linha com o que esclarecemos acima, por motivos de força maior, não houve entrega efetiva do gado bovino. Consequentemente o Impugnante procedeu à devolução do valor recebido via NPR, a título de adiantamento, ao adquirente (Minerva S.A.).

Em outras palavras, a integralidade dos valores recebidos pelo Impugnante via desconto de NPR em instituição financeira, em razão da venda de gado bovino para entrega futura, foi devolvido à Minerva S.A. em razão da não efetivação da entrega das mercadorias adquiridas.

De forma a comprovar suas alegações com relação às operações 7 a 10, o Impugnante anexa à esta Impugnação os seguintes documentos (DOC. 8):

- Tabela descritiva das operações;
- Nota Fiscal de compra e venda para entrega futura; • NPR descontada para o pagamento da nota fiscal em questão;
- Comprovante de recebimento dos valores;
- Comprovantes bancários de devolução da quantia adiantada à Minerva S.A.; e
- Quitação da NPR emitida pela Minerva S.A

A78 (B) –NPR 361/A – Entrega Total

Conforme consta do TVF, ao analisar os documentos inicialmente apresentados, a D. Fiscalização concluiu que o Impugnante teria supostamente deixado de levar à tributação a quantia de R\$ 975.034,77, referente ao desconto não tributado da NPR no 361/A. Por tal motivo, intimou o Impugnante a prestar os esclarecimentos cabíveis.

Em cumprimento a esta intimação, o Impugnante apresentou manifestação através da qual esclareceu que a NPR em referência dizia respeito à operação de compra e venda de gado bovino para a Minerva S.A. Esclareceu ainda que a operação foi concluída e a NPR descontada, mas, contudo, em razão de um equívoco cometido pela pessoa jurídica em questão, não houve a vinculação correta entre a nota fiscal de venda das mercadorias e a NPR descontada.

Entretanto, alegando que dentre os documentos apresentados não era possível sustentar as justificativas apresentadas, a Fiscalização houve por bem proceder à glosa do IRPF sobre as receitas correspondentes. Tal glosa não merece prosperar.

De fato, conforme o Impugnante havia adiantado à Fiscalização quando da resposta à intimação relatada acima, os abates e as vendas referentes a tal nota fiscal de compra e venda para entrega futura (CFOP 2922) efetivamente ocorreram.

Ocorre que, a exemplo do ocorrido com as operações 5 e 6 relatadas no item "B.8(a)" acima, nestas situações específicas, houve equívoco contábil por parte do comprador (Minerva S.A.), que não efetuou a devida vinculação da nota de compra para entrega futura (CFOP 2922) com as notas referentes à remessa de gado bovino (CFOP 1949), quando da entrega efetiva das mercadorias. Ao invés disso, a Minerva S.A. reconheceu o recebimento do gado bovino adquirido com o lançamento de notas fiscais de compra de mercadorias (CFOP 1101 ou 2101). Este equívoco acabou gerando as mesmas consequências apontadas em relação às operações 5 e 6.

De forma a comprovar suas alegações com relação a estas operações, o Impugnante anexa a esta Impugnação os seguintes documentos (DOC. 9):

- Tabela descritiva das operações;
- Nota Fiscal comprobatória da efetiva realização da operação;
- NPR descontada para o pagamento da nota fiscal em questão;
- Comprovante de recebimento dos valores;
- Comprovantes de entregas efetivas vinculados às notas fiscais de compra e venda para entrega futura (contabilizadas como novas operações de compra e venda); e
- Comprovante de contabilização das notas de entrega efetiva do gado (livros contábeis referentes ao ano calendário de 2009).

A7 (C) –NPRs 833 e 845/A – Entrega Parcial

Conforme consta do TVF, ao analisar os documentos inicialmente apresentados, a D. Fiscalização concluiu que o Impugnante teria supostamente deixado de levar à tributação a quantia de R\$ 1.265.388,92 referentes ao desconto não tributado das NPR nº 833 e 845/A. Por tal motivo, intimou o Impugnante a prestar os esclarecimentos cabíveis.

Em cumprimento a esta intimação, o Impugnante apresentou manifestação através da qual esclareceu que a NRP em referência dizia respeito à operação de compra e venda de gado bovino para a Minerva S.A. Esclareceu ainda que parte da operação foi concluída e da NPR descontada, mas, contudo, em razão de um equívoco cometido pela pessoa jurídica em questão, não houve a vinculação correta entre a nota fiscal de venda das mercadorias e a NPR descontada. Com relação à parcela não concluída, os valores correspondentes teriam sido estornados à adquirente.

Em face às alegações acima, bem como aos documentos apresentados para sustentá-las, a Fiscalização houve por bem reconhecer a validade da devolução parcial dos valores, com relação à parcela da operação de compra e venda que não foi efetivada. Entretanto, no tocante à parcela restante, a Fiscalização alegou que dentre os documentos apresentados não era possível sustentar as justificativas apresentadas, procedendo assim à glosa do IRPF sobre as receitas correspondentes. Ocorre que, conforme será demonstrado a seguir, tal glosa não merece prosperar.

De forma semelhante ao demonstrado no item "A7(b)", acima, e conforme o Impugnante havia adiantado à Fiscalização quando da resposta à intimação relatada, os abatimentos e as vendas referentes a tal nota fiscal de compra e venda para entrega futura (CFOP 2922) efetivamente ocorreram.

Ocorre que, também nesses casos, houve equívoco contábil por parte do comprador (Minerva S.A.), que não efetuou a devida vinculação da nota de compra para entrega futura (CFOP 2922) com as notas referentes à remessa de gado bovino (CFOP 1949), quando da entrega efetiva das mercadorias. Ao invés disso, a Minerva S.A. reconheceu o recebimento do gado bovino adquirido com o lançamento de notas fiscais de compra de mercadorias (CFOP 1101 ou 2101). Este equívoco acabou gerando as mesmas consequências apontadas em relação às operações 5 a 6.

De forma a comprovar suas alegações com relação a estas operações, o Impugnante anexa a esta Impugnação os seguintes documentos (DOC. 10):

- Tabela descritiva das operações;
- Nota Fiscal comprobatória da efetiva realização da operação;
- NPR descontada para o pagamento da nota fiscal em questão;

- Comprovante de recebimento dos valores; • Comprovações de entregas efetivas vinculados às notas fiscais de compra e venda para entrega futura (contabilizadas como novas operações de compra e venda);
- Comprovante de devolução parcial; e
- Comprovante de contabilização das notas de entrega efetiva do gado (livros contábeis referentes ao ano calendário de 2009).

A7 (D) –NPR 1584/A – Substituída pela 1611

Conforme consta do TVF, ao analisar os documentos inicialmente apresentados, a D. Fiscalização concluiu que o Impugnante teria supostamente deixado de levar à tributação a quantia de R\$ 2.779.178,35, referente ao desconto não tributado da NPR no 1584 (substituída pela 1611). Por tal motivo, intimou o Impugnante a prestar os esclarecimentos cabíveis.

Neste caso, os esclarecimentos prestados pelo Impugnante foram idênticos ao do item "B.8(c)" acima. Ou seja, as operações em questão foram parcialmente cumpridas pelo Impugnante. Com relação à parcela cumprida, houve equívoco de vinculação de NPR e nota fiscal, por parte da Minerva S.A. Já com relação à parcela não cumprida, o Impugnante realizou o estorno devido ao comprador.

Também nesse caso, a Fiscalização houve por bem aceitar as justificativas apresentadas tão somente com relação à parcela não cumprida, efetuando assim a glosa do IRPF referente às receitas decorrentes da parcela cumprida. No entanto, tais alegações não merecem subsistir.

Mais uma vez, os argumentos fáticos trazidos pelo Impugnante são idênticos àqueles apresentados no item "A.7(c)" acima. Nesse sentido, a Minerva S.A. não efetuou a devida vinculação da nota de compra para entrega futura (CFOP 2922) com as notas referentes à remessa de gado bovino (CFOP 1949), quando da entrega efetiva das mercadorias.

Ao invés disso, a Minerva S.A. reconheceu o recebimento do gado bovino adquirido com o lançamento de notas fiscais de compra de mercadorias (CFOP 1101 ou 2101). Este equívoco acabou gerando as mesmas consequências apontadas em relação às operações 5 e 6.

De forma a comprovar suas alegações com relação a estas operações, o Impugnante anexa a esta Impugnação os seguintes documentos (DOC.11):

- Tabela descritiva das operações;
- Nota Fiscal comprobatória da efetiva realização da operação;
- NPR descontada para o pagamento da nota fiscal em questão;
- Comprovante de recebimento dos valores;
- Comprovações de entregas efetivas vinculados às notas fiscais de compra e venda para entrega futura (contabilizadas como novas operações de compra e venda);

- Devolução parcial; e
- Comprovante de contabilização das notas de entrega efetiva do gado (livros contábeis referentes ao ano calendário de 2009).

#### A7 (E) –NPR 1419/A

Conforme consta do TVF, ao analisar os documentos inicialmente apresentados, a D. Fiscalização concluiu que o Impugnante teria supostamente deixado de levar à tributação a quantia de R\$ 438.765,65, referente ao desconto não tributado da NPR no 1419/A. Por tal motivo, intimou o Impugnante a prestar os esclarecimentos cabíveis.

Frente a esta intimação, o Impugnante esclareceu que as operações em questão foram parcialmente cumpridas pelo Impugnante, sendo que com relação à parcela não cumprida, o Impugnante realizou o estorno devido ao comprador.

Ocorre que, diferentemente do ocorrido nos itens "A7(c)" e "A7(d)", a Fiscalização não aceitou as justificativas apresentadas com relação à parcela não cumprida, por entender que o Impugnante não haveria apresentado documentos hábeis e idôneos para comprovar suas alegações. No entanto, tais alegações não merecem subsistir.

Como se pode verificar a partir do TVF que acompanha o Auto de Infração ora impugnado, a suposta omissão de receita foi apurada, pela Fiscalização, através de comparativo entre notas fiscais de entrada da Minerva S.A. (adquirente do gado) e a relação de notas fiscais apresentadas pelo Impugnante em 13/03/2013. Ocorre que, a relação de notas fiscais apresentadas inicialmente não correspondia à versão final do documento, de forma que não compreendia todas as informações necessárias à Fiscalização para a avaliação devida.

Ciente de que tais incorreções poderiam prejudicar o curso da fiscalização em questão, o Impugnante empenhou todos seus esforços na apuração das informações e documentos necessários, que culminaram com a apresentação de nova versão complementada e revisada das notas fiscais referentes às operações em questão.

No entanto, como se pode constatar da leitura do TVF, esta nova relação de informações não foi levada em consideração pela Fiscalização quando da glosa do IRPF sobre a suposta omissão de receita, no valor de R\$ 438.765,65, referente ao desconto não da NRP no 1419/A. Nesse sentido, é possível verificar claramente que a glosa de tais valores é explicada pela Fiscalização no item 73 do TVE Posteriormente, a Fiscalização passa a relatar a prestação de novas informações sem, contudo, reformar o entendimento firmado quanto à NRP no 1419/A.

Ora, como esta E. Delegacia de Julgamento poderá constatar a partir dos documentos anexos a esta impugnação, bastaria à Fiscalização considerar as novas informações prestadas em sua análise para concluir que o Impugnante de

fato procedeu ao estorno dos valores relativos ao desconto da NRP no 1419/A, na proporção em que a compra e venda correspondente não pode ser concluída.

De forma a comprovar suas alegações com relação a estas operações, o Impugnante anexa a esta Impugnação os seguintes documentos (DOC. 12):

- Tabela descritiva das operações;
- Tabela de Notas Fiscais de Entrada (Tabela 20 do Auto de Infração);
- Cópias das Notas Fiscais Listadas na Tabela 20;
- Comprovantes de contabilização de todas as Notas Fiscais listadas na Tabela 20;
- Nota Fiscal comprobatória da efetiva realização da operação;
- NPR descontada para o pagamento da nota fiscal em questão;
- Comprovante de recebimento dos valores; e
- Comprovante de devolução dos valores.

Trata-se de conduta absurda adotada pela Fiscalização que, ao ignorar parte dos documentos apresentados pelo Impugnante acaba por negar seu acesso à ampla defesa, atentando contra os princípios básicos da administração pública e do processo administrativo tributário

### **Grupo B – Omissão de Receita – Atividade Rural Particular**

#### **B.1 – Vendas de Bovinos ao Condomínio**

Conforme consta do TVF, ao analisar os documentos inicialmente apresentados, a Fiscalização concluiu que o Impugnante teria supostamente deixado de levar à tributação a quantia de R\$ 1.430.320,12, referente a operações de compra e venda de gado bovino, efetuadas entre sócios de condomínio rural, que não teriam sido oferecidas à tributação. Por tal motivo, intimou o Impugnante a prestar os esclarecimentos cabíveis.

Em face desta intimação, o contribuinte apresentou manifestação por meio da qual esclareceu a sistemática adotada por si nas operações de compra e venda de gado, desenvolvidas com seus sócios, em condomínios rurais. Tais alegações foram devidamente sustentadas por meio de documentação hábil e idônea.

Ocorre que, no entendimento da Fiscalização a receita advinda de tais operações não poderia ser excluída da apuração do IRPF, motivo pelo qual procedeu à glosa do tributo entendido como devido. Esta glosa não pode subsistir.

De forma a comprovar suas alegações, o Impugnante destaca inicialmente a sistemática utilizada na consecução de operações de compra e venda de gado bovino entre os membros do condomínio. Com base em tal esclarecimento, restará clara ausência do percebimento de renda por parte do Impugnante, dando assim motivo para o cancelamento do item correspondente do auto de infração ora impugnado.

Em linhas gerais, como já apontado, cabe lembrar que as operações em questão são realizadas pelo Impugnante em sociedade com outras pessoas físicas. Em conjunto, o Impugnante e seus sócios formam condomínios rurais que, nas proporções determinadas em suas escrituras públicas (terras próprias) e/ou contratos de arrendamento ou parceria (terras de terceiros), realizam atividades econômicas rurais.

Grosso modo, tais atividades econômicas consistem basicamente na aquisição de insumos necessários para a criação de gado bovino, seguido de sua engorda e venda para adquirentes interessados. Nesse contexto, os sócios pessoas físicas realizam a aquisição dos insumos e a posterior venda das mercadorias em condomínio e para o proveito de seus outros sócios.

Considerando que cada sócio possui participação diversa no referido condomínio, estas pessoas físicas deverão arcar com os custos e aproveitar os lucros na proporção de sua efetiva participação. Ocorre que, por muitas vezes, os sócios dos condomínios necessitam realizar alguns ajustes internos para balancear os custos e despesas atribuíveis a cada um, com base na proporção detida nos condomínios correspondentes, já que a proporção de cada sócio em cada condomínio rural existente em regra varia. Trata-se exatamente das operações ora em análise.

Nesse sentido, conforme o Impugnante já havia esclarecido para a Fiscalização, durante o ano de 2009 fez-se necessário efetuar algumas operações de compra e venda de gado bovino com o Antônio Vilela de Queiroz ("Antônio"), seu sócio em mais de um condomínio rural. Considerando que o Impugnante e o Antônio possuem participação diversa nos condomínios dos quais são sócios, faz-se necessária a adoção de estrutura de compra e venda para o balanceamento das arrobos de boi detidas por cada um em cada condomínio, antes que se possa operar a venda a terceiros.

Tal estrutura pode ser resumida da seguinte forma:

- **Premissa** — Verifica-se que os condôminos comuns a dois condomínios rurais possuem desbalanceamento entre a participação detida e os ativos a que tais participações dão direito;
- **Momento "A"** — Efetua-se uma venda interna de ativos entre os condôminos, de forma a se alcançar o equilíbrio entre participação e ativos detidos. Por não implicar em efetivo acréscimo patrimonial, tal operação não deve ser tributada pelo IRPF;
- **Momento "B"** — Efetua-se a venda dos ativos para terceiros. Em tal momento, em razão da realização de acréscimo patrimonial, os condôminos registram receita sujeita à incidência do IRPF.

Como se pode ver, as mercadorias são transferidas entre os sócios do condomínio meramente como uma forma de balancear a porcentagem de participação de seus membros. Uma vez que ocorre efetiva mudança de titularidade, tais

operações são registradas como compra e venda de mercadoria. No entanto, a efetiva alienação do gado bovino para terceiros, e consequente aferição de renda, somente se verifica em um momento posterior.

Nesse segundo momento é que passa a ser possível falar-se em efetivo acréscimo patrimonial e, por conseguinte, em apuração de IRPF. A mera denominação contábil das operações de transferência interna não possui o condão de alterar sua natureza, qual seja, a de balanceamento interno de percentuais condominiais entre os sócios. Operação esta que não gera o percebimento de renda e que, desta forma, não pode ser objeto da glosa pretendida pela Fiscalização.

Para balizar os argumentos aqui apresentados, o contribuinte anexa à presente Impugnação, os documentos de constituição dos condomínios envolvidos nas operações acima retratadas, bem como as planilhas descritivas de ajustes internos realizados entre o Impugnante e o Antônio (DOC. 13).

#### B.2 – Frederico Alcântara de Queiroz – Valores Recebidos

O impugnante alega que tais valores não se tratam de omissão de receitas e explica que as atividades rurais desenvolvidas em parceria com Frederico seguem dinâmica muito semelhante à das parcerias detalhadas no item “A1” acima, sendo necessária a realização de ajustes financeiros devido ao percentual diferente de participação.

Especificamente quanto ao caso em análise, a aparente divergência encontrada entre os valores destacados no Contrato de Parceria Pecuária e os valores efetivamente transferido ao cônjuge da impugnante, deve-se à estrutura de pagamentos utilizados pelas partes, sendo que o núcleo familiar composto pelo cônjuge da impugnante e pelo Frederico declara renda aferida em atividades rurais de forma integrada, utilizando-se da Conta Garantida já detalhada para a fiscalização, anteriormente à lavratura do Auto de Infração.

Esclarece novamente que a Conta Garantida, em razão do amplo limite de crédito concedido pelo Banco Bradesco ao Grupo Econômico - que engloba o Impugnante e outros (inclusive certos parceiros em atividades rurais específicas) – era utilizada como caixa central de todas as operações rurais dos integrantes do Grupo Econômico. Em outras palavras, todos os recebimentos e pagamentos dos integrantes do Grupo Econômico relativos a atividades rurais (particulares, ou decorrentes de atividades exercidas em conjunto pelos integrantes do Grupo Econômico) eram creditados ou debitados em tal Conta Garantida.

Em razão deste procedimento, quando necessário, os integrantes do Grupo Econômico remetiam valores próprios ou oriundos de financiamentos rurais de suas contas pessoais para esta Conta Garantida, para fins de cobertura dos gastos incorridos nas operações rurais do dia a dia do Grupo Econômico (capital de giro para custeio agropecuário).

Ou seja, antes de qualquer pagamento devido, quando não havia dinheiro excedente na Conta Garantida, os integrantes do Grupo Econômico sempre

transferiam valores de suas contas particulares para tal Conta Garantida. O pagamento a um fornecedor, por exemplo, não era feito diretamente pelos sócios nas suas respectivas proporções ao fornecedor, tal pagamento, ao contrário, era feito integralmente por meio da Conta Garantida, para a qual os sócios remetiam os valores referentes às suas respectivas obrigações proporcionais antecipadamente. Reiteramos que tal procedimento ocorria, unicamente, para simplificação da gestão de caixa do Grupo Econômico.

Assim, os créditos em questão, são oriundos de Frederico (sócio do cônjuge da impugnante em parte das operações de exploração de atividades rurais feitas pelo grupo econômico) destinados ao caixa geral do Grupo Econômico – capital de giro – necessário às operações exercidas em condomínio pelo impugnante e outros, nas quais os depositantes tinham participação.

Neste contexto, o Frederico obteve recursos junto às instituições financeiras a que fazem referência as cédulas de crédito rural depositadas na referida conta garantida. Posteriormente, os valores referentes à participação do Frederico são estornados pela Conta Garantida, pelo impugnante, na condição de seu gestor, ficando restabelecido o equilíbrio entre a participação detida pelo Frederico nas operações, e os custos/receitas a ele atribuídos.

A partir desses pressupostos, chama a atenção desta Delegacia de Julgamento para as cédulas de créditos anexas à impugnação (Doc. 14), que comprovam de forma hábil e idônea, a consecução das operações ora analisadas, da forma acima descrita, de modo que referidas operações não implicam em qualquer acréscimo patrimonial, representando tão somente o ajuste financeiro da Conta Garantida, não havendo geração de renda, não cabendo falar-se em hipótese de incidência do IRPF.

Considerando que as referidas operações não implicam em qualquer acréscimo patrimonial em favor do impugnante, representando tão somente o ajuste financeiro da Conta Garantida, o resultado que se verifica é a não geração de renda ou acréscimo patrimonial, nos termos definidos no item “A2” desta impugnação, não cabendo falar-se em hipótese de incidência do IRPF.

### C.3 – Glosa de Despesa Não Comprovada

Relembra, inicialmente, que a Fiscalização, em nenhum momento, realizou a necessária distinção entre as despesas para as quais o impugnante não teria apresentado comprovação, e aquelas para as quais o impugnante não teria justificado sua relação com as atividades rurais desenvolvidas, conforme já apontado em sede de preliminar, sendo tal fato por si só suficiente para a nulidade do auto de infração, ou, ao menos, a exclusão do presente item do rol das acusações fiscais.

Caso não seja este o entendimento adotado por esta E. Delegacia de Julgamento, o que se admite por meros fins argumentativos, o Impugnante, o Impugnante

apresenta anexos diversos documentos que comprovam a efetiva ocorrência de tais despesas (DOC. 15).

Sendo o Impugnante voltado principalmente para atividade rural, torna-se evidente que as despesas que foram glosadas se mostram estritamente relacionadas à sua operação e preenchem os requisitos da necessidade exigida pela legislação vigente.

#### **Da Multa Agravada (sic)**

2.3. Alega o impugnante não pode prosperar a imposição da multa agravada (sic) como equivocadamente entendeu a fiscalização, uma vez que não houve dolo nas operações questionadas, nem agiu de forma dolosa e tampouco praticou sonegação, fraude ou conluio, como passa a demonstrar.

Todas as operações por ele realizadas foram contabilizadas e declaradas, e nesse sentido, a glosa de créditos efetuadas pela fiscalização decorre tão somente de equívocos cometidos na interpretação e análise de documentos apresentados pelo contribuinte, relativos a operações regulares e tributadas.

Ademais, não ficou comprovada pela fiscalização o intuito do impugnante em agir de modo fraudulento e, para que fique caracterizado o dolo, indispensável para a configuração da fraude, é necessário que se verifiquem os seguintes requisitos:

- a) o ânimo de prejudicar ou fraudar;
- b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada;
- c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido;
- d) participação intencional de um dos contraentes no dolo.

Age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém, todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar, e o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos do erro e do dolo é que: (i) no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea, (ii) no dolo, o vício é provocado, é praticado intencionalmente por uma das partes.

Com apoio na doutrina que cita, afirma que, para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica, não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem, é necessária, também, a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciosa, sendo necessária a prova produzida pela autoridade administrativa como fundamento de cobrança de um tributo e aplicação de penalidade.

No sentido de que deve existir a prova inequívoca nos autos de fraude, dolo ou simulação para agravar a penalidade, cita diversos acórdãos do antigo 1º Conselho de Contribuintes.

Afirma que quem age com intuito de fraude realiza operações proibidas, não as escrituras em seus registros comerciais e fiscais, procurando sob todas as formas ocultar essas operações, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou “laranjas” e de documentos falsos ou inidôneos, nenhuma dessas condutas praticadas pelo impugnante no presente caso, que aliás, prestou informações e forneceu documentos à fiscalização.

Pode-se concluir, portanto, que quem age de má fé, quem dissimula, quem simula, perpetra fraude, oculta fatos geradores de tributos e que os sonega, certamente não é aquele que (i) leva a registro todos os atos societários relacionados à operação; (ii) apresenta todas as informações ao Fisco Federal, por meio de declarações e obrigações acessórias; (iii) presta todos os esclarecimentos requeridos pela Fiscalização, dentro de suas possibilidades fáticas; e (iv) oferece à Fiscalização todos os documentos necessários à investigação.

Evidente, portanto, a ausência de atos fraudulentos praticados pelo Impugnante e a necessidade de cancelamento, por esta E. Delegacia, da multa agravada lançada.

Alega, ainda, que o simples fato de as atividades rurais serem praticadas com partes relacionadas, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas, não possui o condão de automaticamente atribuir ao Impugnante a conduta dolosa de fraude, nem pode a demora em entregar documentos ser considerada prova irrefutável desta suposta conduta.

Ao adotar entendimento dissonante, a fiscalização acaba por ignorar completamente o contexto fático que envolve as atividades rurais desenvolvidas no Brasil, como é o caso daquelas desenvolvidas pelo Grupo Econômico, sendo que no caso em análise, por vezes o Impugnante teve dificuldades em localizar alguns dos documentos que a ele foram solicitados, mas, no entanto, tal fato não pode ser utilizado como prova de conduta dolosa de sua parte, haja vista que, dentro de suas possibilidades, o Impugnante atendeu a todas as intimações lavradas pela Fiscalização. Na verdade, foi a própria fiscalização que agiu de forma ilegal a não considerar documentos apresentados após o prazo concedido, em especial com relação ao item "A.7.(e)" desta Impugnação.

Por outro lado, o fato de a Minerva S/A não ter atendido a uma intimação lavrada pela fiscalização também não pode ser utilizado como prova de conduta dolosa do impugnante, pois, apesar de o cônjuge da impugnante figurar como acionista de tal companhia (mais especificamente membro do Conselho, com acesso bastante restrito aos detalhes operacionais da pessoa jurídica), o impugnante não tem necessariamente conhecimento de cada pequeno acontecimento do seu dia a dia.

Ora, considerando-se especialmente o alto volume de operações desenvolvidas pela pessoa jurídica em questão, não pode a Fiscalização atribuir o não atendimento de uma intimação à conduta dolosa de seus acionistas. Por outro lado, eventual desatenção por parte dos funcionários responsáveis pelo cumprimento de tal intimação figura como hipótese completamente cabível, que deve ser levada em conta pela Fiscalização.

Vale dizer também que, com o intuito de atender a Fiscalização e esclarecer a regularidade das atividades rurais desenvolvidas, por mais de uma vez o Impugnante diligenciou a terceiros, visando a obtenção de documentos que pudessem sustentar suas alegações. Tal conduta certamente não corresponde àquela esperada de um contribuinte que tem intuito de fraudar o fisco.

Adicionalmente, deve ser levado em consideração também que muitas das atividades rurais desenvolvidas no Brasil são conduzidas por partes relacionadas, como é o caso dos familiares que compõe o Grupo Econômico e das empresas a eles pertencentes. Caso este simples fato pudesse ser indício suficiente para a atribuição de conduta dolosa ao Impugnante, forçoso seria admitir a suspeita de que boa parte das atividades rurais nacionais Processo 10830.727248/2014-14 Acórdão n.º 16-84.939 DRJ/SPO Fls. 29 29 fosse desenvolvida da mesma forma. Tal entendimento, por evidente absurdo, não pode ser considerado por esta E. Delegacia de Julgamento.

Conclui que não restou comprovada qualquer prática dolosa pelo impugnante, que não houve fraude, sonegação ou conluio necessário à imposição da multa agravada no presente caso, razão pela qual deve ser cancelada a aplicação do percentual de 150% sobre os valores decorrentes das receitas supostamente omitidas, ou seja reconhecido ter ocorrido uma interpretação diversa da lei pelo impugnante, o que não pode ser confundido com ato ilícito, conforme já decidiu o Conselho de Contribuintes, Acórdão CSRF nº 02-02.896.

#### **Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa**

2.4. Ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, os juros não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa, que é penalidade pecuniária, e o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimo apenas sobre os tributos, de modo que tal cobrança desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37, da Constituição Federal.

Transcreve Acórdão do da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

#### **Da Possibilidade de Opção por Regime de Lucro Presumido**

2.5. Com base no art. 5º da Lei nº 8.032/90 e no art. 11 da IN SRF nº 83/01, destaca que a fiscalização deveria, antes da lavratura do presente Auto de Infração, ter aberto ao contribuinte a opção de apurar os rendimentos obtidos com as suas atividades rurais pelo método do lucro presumido, sendo que tal conduta, de ignorar a possibilidade de apuração do resultado trazida pela lei, onerou indevidamente a exigência do tributo que compõe o Auto de Infração.

Percebe-se claramente pela leitura do TVF que a Fiscalização simplesmente ignorou essa possibilidade de apuração do resultado trazida pela lei, tendo atuado o Impugnante sem considerar a presunção do resultado quando da aplicação da alíquota do IRPF. Tal conduta onerou indevidamente a exigência do tributo que compõe o auto de infração, uma vez que o Sr. Agente Fiscal entendeu por aplicar a tabela progressiva do IRPF sobre o total da receita bruta do Impugnante, tendo inclusive glosado as despesas que são dedutíveis na apuração da base de cálculo do imposto.

Após o recebimento da Impugnação foi proferido despacho determinando a realização de diligência, conforme e-fls. 1998/2003, no qual o Órgão Julgador solicitou à fiscalização que:

*I – Intime o contribuinte para apresentar escrituração fiscal e contábil (Livros Caixa ou Livros Diários), respaldada por documentação hábil e idônea, pertinente ao ano-calendário de 2009, das pessoas jurídicas Expresso Barretos Ltda, CNPJ nº 44.780.195/0001-05, Agropecuária Corumbiara S/A, CNPJ nº 04.418.398/0001-81 e Agropecuária Vilela de Queiroz Ltda, CNPJ nº 48.002.596/0001-95, evidenciando os lançamentos contábeis referentes ao alegado contrato de conta corrente mantido com as mesmas, das quais é sócio;*

*II – Examine a documentação acostada referente a apuração de omissão de rendimentos da atividade rural, docs. 8 a 14, bem como os docs. 15 e 16 sobre a parceria rural, emitindo parecer conclusivo sobre a existência ou não da omissão de rendimentos.*

Foi elaborada a Informação Fiscal de e-fls. 2007/2033 na qual a autoridade fiscalizadora se manifestou no sentido de que poderia se reconhecer certa plausibilidade nas alegações defensivas, mas que o conjunto probatório constante dos autos demonstra que a apuração da matéria tributável e a constituição do crédito tributário foram realizadas de forma regular e adequada.

As únicas ressalvas decorrem de documentos apresentados apenas após o encerramento da ação fiscal, os quais, além de extemporâneos, produziram impacto meramente residual, sem aptidão para infirmar o lançamento efetuado.

Diante desse contexto, devolveu o processo à Delegacia de Julgamento para prosseguimento.

A contribuinte foi intimada acerca da manifestação do Auditor Fiscal e apresentou resposta à intimação de e-fls. 2296/2319 na qual aduz que a diligência realizada pelo Auditor Fiscal atuante não atendeu ao requerido pela DRJ, reiterou os argumentos apresentados em Impugnação e reforçou pela improcedência da autuação.

Ato contínuo, a Impugnação foi julgada pelo colegiado, o qual, por unanimidade de votos acolheu a preliminar de nulidade de lançamento quanto à glosa de despesas da atividade rural não comprovada (item 0002 do Auto de Infração), nos termos do voto do relator, e, por

maioria de votos, julgou procedente em parte a impugnação, para reduzir o valor lançado a título de imposto, de R\$ 1.762.580,20 para R\$ 1.374.172,20 e o montante da multa de R\$ 2.154.900,60 para R\$ 1.863.594,59.

O Acórdão recorrido que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

DESCRIÇÃO DOS FATOS. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Procedimento administrativo imperfeito para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e determinar a matéria tributável, como disposto no CTN, Art. 142.

Constatação de prejuízo para o contraditório confirmado pela dificuldade deste órgão julgador em avaliar as razões, de fato e de direito, apresentadas.

Os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa são nulos.

A falta no lançamento, dos elementos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, constitui vício de forma, e causa, portanto, a nulidade do lançamento, que deve ser decretada pela autoridade administrativa competente.

NULIDADE. SIGILO BANCÁRIO.

É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar nº 105/2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial.

STF. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. Constitucionalidade do fornecimento de informações sobre movimentações financeiras, diretamente ao fisco, sem previa autorização judicial (LC nº 105/2001).

PROVAS ILÍCITAS.

O acesso às informações obtidas junto às instituições financeiras pela autoridade fiscal independe de autorização judicial, não implica quebra de sigilo bancário, mas simples transferência deste, porquanto em contrapartida está o sigilo fiscal a que se obrigam os agentes fiscais.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITA. RECURSOS PERTENCENTES À PESSOA JURÍDICA.

O argumento de que parte das receitas da atividade rural tidas como omitidas pertencia à pessoa jurídica da qual o seu cônjuge era sócio deve ser devidamente respaldado em documentos que atestem a sua veracidade.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITA. ADIANTAMENTO DE RECURSOS. APROPRIAÇÃO. MOMENTO.

Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITA. DUPLICIDADE.

Uma vez não apresentados documentos que comprovem a efetiva ocorrência da duplicidade da receita da atividade rural, alegada pela impugnante, não há como afastar a omissão apurada.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITA. CANCELAMENTO DE VENDAS.

Comprovado o cancelamento de parte das vendas de gado bovino e a devolução integral ao comprador dos recursos recebidos a título de adiantamento, não pode subsistir a correspondente omissão.

TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. RESPEITO À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

A regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é pelo confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano-calendário, podendo o contribuinte optar pela tributação de 20% da receita bruta do ano-calendário. In casu, tendo a contribuinte optado na declaração de ajuste anual pela tributação da diferença entre as receitas e despesas, incabível é a tributação da atividade rural à razão de 20% da receita bruta.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstrada a intenção deliberada da contribuinte em omitir rendimentos em sua declaração de ajuste anual a fim de se eximir do pagamento do imposto devido, é cabível a aplicação da multa qualificada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Artigos 113, § 1º; 139; e 161, do CTN.

A recorrente foi cientificada do resultado de julgamento pela via eletrônica, em 31/01/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (e-fl. 2716), tendo apresentado o Recurso Voluntário em 01/03/2019, (e-fls. 2719/2785), por meio do qual reproduziu os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Ao final, requereu o recebimento, conhecimento e provimento do Recurso Voluntário para que, preliminarmente, seja declarada a nulidade do auto de infração de IRPF, em razão de erro na apuração da base de cálculo do imposto.

Na hipótese de não acolhimento da nulidade, pugnou pela reforma parcial do acórdão recorrido, com o cancelamento dos débitos mantidos pela instância a quo, ao argumento de inexistência de omissão de receitas, devidamente comprovada nos autos.

Subsidiariamente, caso mantidos os lançamentos, requereu o afastamento da multa qualificada, por ausência de fundamentação e de comprovação dos requisitos legais para sua aplicação, bem como a limitação da exigência do IRPF do ano-calendário de 2009 ao regime presumido, correspondente a 20% da receita bruta supostamente auferida.

Os autos foram encaminhados para o CARF para julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

### 2. Preliminar

Em sede preliminar, a Recorrente sustenta a nulidade integral da autuação ao argumento de que a Fiscalização incorreu em erro na apuração da base de cálculo do IRPF relativo à atividade rural exercida no ano-calendário de 2009.

Segundo expõe, o lançamento foi fundamentado na suposta omissão de receitas da atividade rural, no montante de R\$ 6.210.052,56, e na glosa de despesas consideradas não comprovadas, no valor de R\$ 199.329,97, cuja soma foi indevidamente adotada como base de cálculo do imposto, com aplicação direta da tabela progressiva do IRPF, acrescida de multas e juros.

Alega que tal metodologia desconsidera a sistemática legal aplicável à tributação da atividade rural, a qual exige a apuração do resultado mediante o confronto entre receitas e despesas efetivamente incorridas no período.

Ao proceder ao lançamento sobre valores brutos, sem a recomposição do resultado da atividade rural, a Fiscalização teria tratado o IRPF como imposto definitivo, em afronta ao disposto na Lei nº 8.023/1990, que estabelece que a base de cálculo do imposto corresponde ao resultado da atividade rural apurado no ano-base.

Argumenta, ainda, que embora a decisão recorrida tenha reconhecido a nulidade parcial do lançamento quanto à glosa de despesas, deixou de enfrentar o vício estrutural apontado, que comprometeria a autuação como um todo. Isso porque, mesmo afastada a glosa, subsistiria o erro na base de cálculo, já que o imposto continuou sendo exigido sobre receitas consideradas isoladamente, sem a necessária dedução das despesas relacionadas à sua obtenção.

A Recorrente destaca que a própria Delegacia de Julgamento reconheceu, no voto vencedor, que a regra geral de tributação da atividade rural é o confronto entre receitas e despesas, sendo o regime presumido de 20% da receita bruta uma exceção legal. Todavia, sustenta que, ao não considerar quaisquer despesas, a Fiscalização deveria, ao menos, ter adotado o regime presumido, o que igualmente não ocorreu.

Diante desse contexto, defende que o lançamento padece de vício insanável, por ausência de liquidez e certeza, uma vez que não houve correta determinação da matéria tributável nem cálculo adequado do montante do tributo, em desacordo com o artigo 142 do CTN e com as formalidades previstas no Decreto nº 70.235/1972. Assim, conclui que a autuação é nula em sua integralidade, impondo-se o seu cancelamento de ofício pelo órgão julgador.

Registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve e nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da respectiva autuação. Confira-se:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque há erro da fiscalização na apuração da base de cálculo.

Ademais, vale transcrever trecho da decisão de piso em que se analisou expressamente a opção da contribuinte por tributar o resultado da atividade rural pelo confronto

entre receitas e despesas e não pela utilização da proporção de 20% da receita bruta, não sendo crível alterar após a autuação o modelo de tributação adotado na declaração de ajuste anual:

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que a regra geral da tributação dos rendimentos decorrentes da exploração da atividade rural é pelo confronto entre as receitas brutas e as despesas incorridas no ano-calendário (art. 63 do RIR/1999).

Todavia, o art. 71 do RIR/1999 prevê uma exceção à regra geral, permitindo que, à opção do contribuinte, o resultado da atividade rural se limite a 20% (vinte por cento) do valor da receita bruta do ano-calendário.

Assinale-se, ainda, que a opção por um desses modelos de tributação deve ser exercida na Declaração de Ajuste Anual, quando do preenchimento do anexo da atividade rural. Nesse momento, incumbe à contribuinte analisar as duas formas de tributação e escolher aquela que melhor lhe parecer.

No presente caso, verifica-se que à contribuinte optou por tributar o resultado de sua atividade rural pelo confronto entre receitas e despesas e não pela utilização da proporção de 20% da receita bruta, conforme revela o Anexo da Atividade Rural às fls. 1240.

Por outro lado, quando do lançamento, a fiscalização levou em conta o que havia sido escriturado pela contribuinte no Livro Caixa apresentado, respeitando o critério por ela adotado para a tributação dos rendimentos da atividade rural na declaração de ajuste, ou seja, o resultado entre os valores das receitas brutas recebidas e das despesas de custeio e investimento pagas no ano-calendário.

Desse modo, entendo que não merece prosperar a pretensão da impugnante de alterar, após a autuação, o modelo de tributação adotado na declaração de ajuste anual.

Com efeito, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa da autuada.

Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos aos fatos geradores sob apreciação (Termo de Início Procedimento Fiscal, Contatação e Intimações subsequentes). Logo, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a Autoridade Fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN.

O lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa. É o que se observa no “Auto de Infração” e “Termo de Verificação Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade.

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, a teor de sua impugnação e documentação a ela anexada. Nesse sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, exclusivamente quanto aos despachos e decisões, ficar caracterizada preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Nesse sentido, a nulidade de autuação transcorrerá tão somente quando lavrada por autoridade incompetente (ato nulo), o que não afasta sua suposta anulação quando motivada pelo descumprimento dos requisitos legais e específicos, conforme o caso, traduzidos em vícios materiais e formais (ato anulável).

Ante o exposto, cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação com relação a omissão de receitas da atividade rural, improcede a arguição da Recorrente, eis que o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

Nestes termos, já que o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de ato nulo ou anulável, incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado, razão por que esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

### 3. Mérito

Com relação aos fundamentos recursais relacionados ao mérito da demanda, em especial no que se refere à omissão de rendimentos da atividade rural, partilho do mesmo entendimento exarado pelo voto vencedor da decisão de piso.

Nesse sentido, o art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, tratando-se de matéria fática (prova processual) e o Sujeito Passivo basicamente tendo reiterado os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, de onde transcrevo os seguintes excertos:

#### **OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL**

##### **B.2 - Perdigão S/A**

Durante a ação fiscal, foi constatada a existência de três lançamentos a crédito na conta corrente mantida junto ao Banco Bradesco, tendo como remetente a empresa Perdigão Agroindustrial S/A, em relação aos quais a contribuinte não logrou comprovar a origem.

(...)

Instada a apresentar as cópias de todas as notas fiscais de entrada (compra) referentes às vendas feitas pelo cônjuge da contribuinte no ano-calendário de 2009, bem assim a relação de todos os valores pagos ao mesmo no referido ano (fls. 2497/2500), a BRF – Brasil Foods S/A, sucessora por incorporação da Perdigão Agroindustrial S/A, confirmou a realização de três pagamentos provenientes da venda de gado bovino (fls. 2501), os quais estão listados no quadro a seguir:

(...)

Na mesma ocasião, foram apresentadas as notas fiscais de entrada que deram suporte às transações (fls. 2507/2509).

Em sede de impugnação, a interessada alega que as operações de venda de gado bovino para a Perdigão S/A foram efetuadas pela Agropecuária Vilela de Queiroz e que, por erro de procedimento, uma das notas fiscais foi emitida indevidamente em nome de seu cônjuge, quando o correto teria sido fazê-lo em nome da Agropecuária Vilela de Queiroz.

Assegura, porém, que todas as operações foram devidamente escrituradas na contabilidade da empresa Agropecuária Vilela de Queiroz e explica que, por um equívoco oriundo da conta corrente existente entre a Agropecuária Vilela de Queiroz e a impugnante, os valores recebidos em decorrência dessas transações foram depositados diretamente em sua conta bancária, não tendo transitado por conta bancária de titularidade da empresa.

Para dar respaldo à alegação apresentada, a impugnante anexou aos autos as notas fiscais de entrada nº 10.528 e 5.415, de emissão da Perdigão S/A, e uma folha avulsa do Livro Razão Analítico da pessoa jurídica, que supostamente comprovaria o registro contábil das operações acima mencionadas (fls. 1387/1388).

Examinando-se a nota fiscal de entrada nº 10.528, emitida em 20/07/2009, no montante de R\$ 199.467,88 (fls. 1387), verifica-se que a mesma não guarda relação, em termos de valor, com as receitas lançadas como omitidas pela fiscalização em decorrência da venda de bois para a Perdigão, as quais importaram em R\$ 19.902,58, R\$ 99.366,49 e R\$159.393,25, totalizando R\$ 278.662,32, e tiveram origem, respectivamente, nas notas fiscais de entrada nº 10.571, 10.527 e 5.415 (fls. 2507/2509).

Cotejando-se a folha do Livro Razão da Agropecuária Vilela de Queiroz (fls. 1389) com as notas fiscais de entrada nº 10.571 e 10.527 (fls. 2507/2508), não foi possível localizar nenhum lançamento na contabilidade que tivesse data e/ou valor coincidente àqueles indicados nas notas fiscais.

Quanto à nota fiscal de entrada nº 5.415 (fls. 1388 e 2509), embora tenha havido coincidência de data e valor entre essa transação e aquela registrada na folha do Livro Razão (fls. 1389), esse fato isoladamente não autoriza a conclusão de que a

receita decorrente da venda foi devidamente contabilizada e, por conseguinte, tributada pela pessoa jurídica, na medida em que a simples apresentação de uma folha avulsa do Livro Razão, desacompanhada do Livro Diário, possui valor probante bastante reduzido.

Além do mais, a teor do que preconiza o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, mesmo que a escrituração da pessoa jurídica fosse regular, ainda assim a sua legitimação só seria possível com a apresentação da documentação que a embasou.

Documentos hábeis para tanto seriam, por exemplo, as notas fiscais de saída (venda) emitidas pela Agropecuária Vilela Queiroz em nome da Perdigão S/A.

Vale ressaltar, ainda, que, diferentemente do informado na impugnação, todas as notas fiscais de entrada que geraram as receitas consideradas omitidas e, não apenas uma delas, tiveram como remetente/destinatário o cônjuge da impugnante, Edivar Vilela de Queiroz, e não a Agropecuária Vilela Queiroz, sendo que os recursos provenientes dessas receitas foram depositados na conta bancária do condomínio.

Diante desse fato, imprescindível seria a anexação de documentos que demonstrassem que os recursos recebidos foram transferidos para pessoa jurídica. Entretanto, nada foi trazido com vistas a fazer tal prova.

Desse modo, resta mantida a omissão das receitas recebidas da Perdigão S/A, no valor de **R\$ 278.662,32**.

#### **B.8 (A) – Notas Promissórias Rurais - NPR – Movimento do Dia – Não Justificado**

Inicialmente, a contribuinte esclarece que é procedimento comum no ramo da exploração de atividades rurais o adiantamento do pagamento pelos compradores do preço de aquisição futuro referente a mercadorias a serem posteriormente entregues pelo produtor rural. Esse adiantamento se faz mediante a emissão de título de crédito (nota promissória rural), que é descontado antecipadamente pelos vendedores em instituições financeiras.

Relata que, muitas vezes, por razões diversas, tais como mudanças climáticas, crises de abastecimento e, até mesmo, epidemias, o vendedor fica impossibilitado de fornecer as mercadorias aos seus compradores nos prazos, quantidades e condições originalmente contratados.

Nessas circunstâncias, os vendedores efetuam a devolução aos compradores dos valores que lhe foram adiantados.

Assim é que durante o ano-calendário de 2009, o condomínio realizou diversas operações de venda, envolvendo o adiantamento de valores via Nota Promissória Rural – NPR, as quais seguiam usualmente os seguintes passos: i) o contribuinte (vendedor) e o comprador acordavam a compra e venda de gado para entrega futura; ii) o comprador emitia o título de crédito em favor do contribuinte em

montante equivalente ao valor da operação pactuada, que, ato contínuo, era descontado pelo contribuinte em instituição financeira.

Nas hipóteses em que, por problemas alheios à vontade do contribuinte, não era possível cumprir integral ou parcialmente com as operações acordadas, isto é com a entrega do gado, os valores adiantados eram restituídos ao comprador por meio de depósito realizado em sua conta bancária.

As aparentes inconsistências detectadas em operações envolvendo as NPR levaram a fiscalização a concluir pela omissão de receitas da impugnante, a qual, segundo afirma a contribuinte, não ocorreu.

A fiscalização lançou os valores abaixo listados como receita omitida da pessoa jurídica Minerva S/A, uma vez não comprovado o seu oferecimento à tributação pelo condomínio.

(...)

No que se refere às operações 7 a 10, acompanha-se o voto do relator Renato Albano Júnior, que considerou comprovadas as alegações apresentadas pela impugnante e afastou a omissão de receitas, no valor total de **R\$ 4.369.035,48**.

A discordância permanece, no entanto, em relação às operações 1 a 4 e 5 a 6.

#### Operações 1 a 4

Com respeito a essas operações, a contribuinte argumenta que as receitas delas advindas, embora recebidas no ano-calendário de 2009, foram equivocadamente registradas na escrituração contábil no ano-calendário de 2008, ou seja, ao invés de submeter tais receitas à incidência do IRPF pelo regime de caixa, próprio das pessoas físicas, tributou-as antecipadamente no ano-calendário de 2008, pelo regime de competência.

Assim, tendo ocorrido apenas uma antecipação da incidência do IRPF, acredita que não houve a omissão de receita e tampouco lesão ao erário público, como entendeu a fiscalização.

Examinando-se os documentos apresentados para fins de comprovação (fls. 1615/1660), verifica-se que não é possível estabelecer uma vinculação entre as vendas consignadas nas notas fiscais e no Razão Analítico e os depósitos realizados na conta corrente.

Além da suposta divergência entre as datas das operações e as datas de contabilização, a que alude a autuada, é possível perceber também uma divergência de valores que não foi justificada pelos documentos apresentados. Veja, nesse sentido, o quadro a seguir:

(...)

Note-se que os valores registrados na conta “Venda de Bovinos” do Razão Analítico (fls. 1626/1627) são sempre maiores do que os valores efetivamente recebidos pela contribuinte via depósito em conta (fls. 1622).

A contribuinte atribui tais diferenças ao fato de ter efetuado o desconto antecipado das Notas Promissórias Rurais – NPR (fls. 1615), e esclarece, no tocante à operação consubstanciada na nota fiscal 4.933, que, embora o valor total da operação tenha sido de R\$168.700,26, recebeu antecipadamente, via desconto bancário, apenas o valor de R\$67.782,80, sendo que o valor remanescente foi recebido a prazo sem antecipação.

Entretanto, não apresenta os comprovantes bancários de desconto das NPR, de modo a vincular as receitas que foram informadas no Razão Analítico e aquelas que foram creditadas na conta bancária.

Se as operações contabilizadas são as mesmas que geraram as receitas depositadas, decerto que as diferenças de valor encontradas também devem ter sido escrituradas, senão a contabilidade não fecha.

Destarte, não tendo sido feita tal demonstração, outra conclusão não se pode chegar senão a de que se trata de outras operações que não foram devidamente contabilizadas e tributadas.

Apenas a título de argumentação, mesmo que comprovado o vínculo entre as receitas depositadas e as receitas contabilizadas, remanesceria a omissão, uma vez que a apropriação das receitas recebidas em 2009 não poderia ter sido feita nos meses de novembro e dezembro de 2008, como ocorreu na situação dos autos.

A redação do parágrafo 2º, do art. 61, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, é clara e expressa ao determinar que “os adiantamentos de recursos, recebidos por conta de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no momento da efetiva entrega do produto”.

Por esse dispositivo legal, quando se recebe recursos financeiros para entrega futura do produto da própria atividade rural, os recursos financeiros somente serão considerados como receita bruta da atividade rural quando da entrega do produto.

A apropriação antecipada da receita, ainda que aparente não trazer prejuízos para o Erário, não pode ser feita, porque constitui alteração substancial no fato gerador subsequente, inadmitido pela legislação.

Como o contrato de compra e venda de coisa futura configura modalidade de ato jurídico sob condição suspensiva, ou seja, modalidade em que a eficácia do ato jurídico fica pendente de evento futuro, o fato gerador da obrigação tributária somente ocorre com o implemento da condição, isto é, com a materialização da coisa futura (produção rural) e sua venda ao financiador.

Dessa forma, a importância paga pela aquisição da produção referente à parte contratada, que o produtor tenha recebido como antecipação, deve ser computada como receita somente no mês do ano-calendário em que a condição

se implementar, ou seja, no mês em que a venda se concluir com a entrega efetiva dos produtos.

Assim, o adiantamento de recursos em apreço constituiria receita apropriável no ano-calendário de 2009, sendo incabível a sua antecipação para o ano-calendário de 2008, como fez a impugnante.

Ante todo o exposto, há que subsistir a omissão de rendimentos decorrente das operações 1 a 4, no montante de **R\$ 922.714,29**.

#### Operações 5 e 6

A impugnante noticia, às fls. 1662, que os abates referentes às notas fiscais de compra e venda para entrega futura (CFOP 2922) ocorreram de fato, mas houve um equívoco contábil por parte do comprador (Minerva S/A), que, quando da entrega efetiva do produto adquirido, emitiu novas notas de compra relativamente a tais operações (CFOP 1101 ou 2101), quando o correto teria sido emitir notas referentes à remessa do gado (CFOP 1949) e vinculá-las às notas fiscais de compra e venda para entrega futura (CFOP 2922).

O equívoco cometido teria gerado a duplicação formal de sua receita, levando a fiscalização a equivocadamente presumir a omissão de receitas.

#### Operação 5 – Omissão de R\$ 1.316.296,95

Para comprovação da alegação de que a receita teria sido computada em duplicidade, foram apresentados a nota fiscal de compra para venda futura nº 1164 (fls. 1665), a NPR 1164/A (fls. 1666), no importe de R\$ 1.350.000,00, as notas fiscais nº 2182, 2173, 2185, 17505 e 2157 (fls. 1670/1674), o comprovante bancário do desconto da NPR, no valor de R\$1.316.296,95, ocorrido em 22/04/2009 (fls. 1668), assim como cópias do Razão Analítico da conta “Venda de Bovinos” (fls. 1676/1679).

Confrontando-se os documentos acima citados, verifica-se que não há coincidência, em termos de valor e quantidade de bovinos, entre as receitas provenientes das notas fiscais de compra de matéria prima nº 2182, 2173, 2185, 17505 e 2157 (fls. 1670/1674) e a receita omitida, oriunda da nota fiscal de compra para venda futura nº 1164 e descontada por meio da NPR 1164/A (fls. 1665/1666 e 1668). É o que demonstram os quadros abaixo:

(...)

Ressalte-se que não foram apresentados esclarecimentos plausíveis e/ou documentos com vistas a justificar as diferenças detectadas a título de valor e quantidade de bovinos.

A simples alegação de que a diferença foi compensada em outros abates e devoluções feitos a maior, desacompanhada de documentação comprobatória, não pode ser oponível ao lançamento.

Desse modo, resta confirmada a omissão de receitas de R\$ 1.316.296,95.

#### Operação 6 – Omissão de R\$ 1.212.706,86

Pelos mesmos motivos já expostos anteriormente, não foi possível relacionar a receita omitida de R\$ 1.212.706,86, decorrente da nota fiscal de compra para venda futura nº 1998, descontada por meio da NPR 1998/A (fls. 1682/1683 e 1685), ao valor de R\$1.543.132,31, correspondente à soma das receitas provenientes das notas fiscais nº 292, 363, 382 e 388 (fls. 1687/1690).

(...)

Também nesse caso, a contribuinte não se desincumbiu da tarefa de justificar documentalmente as divergências acima apontadas, limitando-se meramente a atribuir a diferença apurada a acerto referente aos valores remanescentes de outras operações devidos à Minerva S/A e acertos de adiantamentos de ICMS feitos a maior pelo adquirente.

Pelo exposto, há que subsistir a omissão de R\$ 1.212.706,86.

#### **B.8 (B) – NPR 361/A – Entrega Total**

Aqui o contribuinte repete a mesma alegação já apresentada para justificar as omissões referentes às operações 5 e 6, isto é sustenta ter havido equívoco contábil por parte do comprador (Minerva S/A), que não vinculou a nota de compra para entrega futura (CFOP 2922) com as notas referentes a remessa do gado (CFOP 1949), quando da entrega efetiva do produto adquirido, emitindo novas notas de compra relativamente a tais operações (CFOP 1101 ou 2101).

Argumenta que tal equívoco ocasionou a duplicação formal de sua receita e a equivocada presunção de omissão de receitas pela fiscalização.

(...)

De igual modo ao que se passou com as omissões relativas às operações 5 e 6, percebe-se que as receitas originadas das notas fiscais nº 7.543, 7.542, 6.558, 6.549, 6.548, 6.545, 6.421, 6.378 e 6.422, no valor total de R\$ 1.007.230,83 (fls. 1749/1757), não guardam correspondência, no que tange à valores e quantidade de bovinos, com a receita omitida de R\$975.034,77, proveniente da nota fiscal nº 361, descontada por meio da NPR 361/A (1744/1745 e 1747).

Outrossim, não tendo sido apresentados documentos que explicassem a contento a diferença encontrada, permitindo, assim, estabelecer a ligação entre as duas receitas, não se pode acatar a tese da autuada de que se trata da mesma receita que foi indevidamente duplicada.

Dessa forma, há que ser mantida a omissão de **R\$ 975.034,77**.

#### **B.8 (C) –NPRs 833 e 845/A – Entrega Parcial**

Mais uma vez, a interessada afirma que houve um equívoco contábil por parte da compradora (Minerva S/A), que não vinculou as notas fiscais de compra para entrega futura nº 833 e 845, nos respectivos valores de R\$ 1.200.000,00 e R\$

450.000,00, às notas fiscais de remessa efetiva do gado nº 9252, 13655, 8527, 12704 e 10821, as quais foram contabilizadas e submetidas à tributação.

Esclarece que, tendo em vista a não efetivação de parte da operação, o valor de R\$ 402.940,43, relativo aos abates não ocorridos foi devolvido à Minerva, conforme comprovante de fls. 1785.

Informa ainda que o valor total da soma dos abates e da devolução referente às NF nº 833 e 845 foi maior do que o valor inicialmente adiantado, tendo em vista o acerto referente ao valor remanescente de outras operações, que era devido ao adquirente, e acertos de adiantamento de ICMS feitos a maior pelo adquirente.

(...)

A despeito de as receitas advindas das notas fiscais nº 9252, 13655, 8527, 12704 e 10821 (fls. 1774/1778), constarem do Razão Analítico “Venda de Bovinos” (fls. 1780/1781), a contribuinte não logrou provar que essas receitas foram devidamente escrituradas no Livro Caixa e, como tal, oferecidas a tributação na declaração de ajuste anual.

Destarte, não há como afastar a omissão de rendimentos de **R\$1.265.000,00**.

#### **B.8 (D) – NPR 1584/A – Substituída pela 1611**

Sustenta a autuada que parte dos abates referentes a esta nota ocorreram de fato, mas houve equívoco contábil referente a não vinculação da nota de compra para entrega futura nº 1584, substituída pela nota fiscal eletrônica nº 1611, com as notas da remessa efetiva do gado nº 2412, 2407, 21136, 21030, 2397, 2339 e 2438.

O valor de R\$ 64.941,50, decorrente da não efetivação de parte da operação, teria sido restituído à Minerva S/A, conforme comprovante às fls. 1810.

Explica que a soma dos abates efetivos e devolução de valores ocorreu em valor inferior ao total adiantado (bruto) e que a citada diferença foi compensada em outros abates e devoluções feitos a maior, bem como parte dela decorreu de adiantamentos de ICMS feitos a menor pelo adquirente. Além disso, o valor descontado foi baseado na nota fiscal 1584 (R\$3.000.000,00), o que justificaria parte da diferença.

Acrescenta que todas as notas fiscais indicadas na coluna anterior foram devidamente contabilizadas e, por conseguinte, submetidas à tributação.

(...)

Note-se que não há correspondência entre a receita tida como omitida pela fiscalização (R\$ 2.779.178,35), a receita oriunda da nota fiscal de compra para venda futura nº 1584, descontada por meio da NPR 1584/A (R\$ 2.936.451,91), e aquela resultante do somatório das notas da remessa efetiva do gado nº 2412, 2407, 21136, 21030, 2397, 2339 e 2438 (R\$2.608.953,88), o que impossibilita a vinculação pretendida pela interessada.

Novamente, as justificativas apresentadas para as diferenças encontradas não foram acompanhadas de documentação que atestasse a sua efetiva ocorrência, motivo pelo qual deve ser mantida a omissão de rendimentos de **R\$ 2.779.178,35**.

#### **B.8 (E) –NPR 1419/A**

A fiscalização concluiu que a impugnante teria deixado de levar à tributação a quantia de R\$ 438.765,65, referente ao desconto não tributado da NPR nº 1419/A.

A contribuinte, por sua vez, alegou que, mediante a nota fiscal eletrônica nº 1419, foi acertada a venda para a Minerva de 340 bovinos pelo valor total de R\$ 450.000,00, o que resultou na emissão, pela Minerva S/A, da NPR nº 1419/A no mesmo valor.

A despeito de o montante integral da venda, deduzidos os juros decorrentes do desconto bancário, ter sido recebido antecipadamente, só foi possível entregar à Minerva S/A uma quantidade de bovinos em valor equivalente a R\$ 48.341,52.

O importe de R\$ 401.658,48, correspondente à parcela do gado não entregue, foi, então, devolvido à Minerva em 10/09/2009, que, na mesma data, efetuou a quitação do título.

Com o escopo de dar amparo às alegações expendidas, a impugnante anexa aos autos os documentos de fls. 1815/1836.

(...)

Não obstante, os documentos apresentados não conferem a certeza necessária de que o valor de R\$ 401.658,48, transferido à Minerva S/A em 10/09/2009 (fls. 1835), realmente adveio da venda de bovinos consubstanciada na nota fiscal nº 1419 (R\$450.000,00), recebida antecipadamente em 13/05/2009 pelo valor de R\$ 438.765,65 (fls. 1832/1834).

A mera justificativa, não lastreada em provas, de que a diferença entre o valor devolvido e o valor adiantado teria sido compensada em outros abates e devoluções feitos a maior não tem o condão de afastar o lançamento.

Cumprе ressaltar, ainda, que as notas fiscais de fls. 1819/1825, além de não parecerem guardar qualquer relação com a receita considerada omitida, já foram utilizadas para explicar as omissões referentes às operações 5 e 6, às NPRs nº 833/A e 845/A e à NPR nº 1584/A.

Portanto, há que se manter a omissão de **R\$ 438.765,65**.

(...)

#### **TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL**

Sobre as formas de apuração do resultado da atividade rural, é relevante destacar os seguintes artigos do RIR/1999:

*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).*

*(...)*

*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. 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. (grifos acrescidos) (...)*

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que a regra geral da tributação dos rendimentos decorrentes da exploração da atividade rural é pelo confronto entre as receitas brutas e as despesas incorridas no ano-calendário (art. 63 do RIR/1999).

Todavia, o art. 71 do RIR/1999 prevê uma exceção à regra geral, permitindo que, à opção do contribuinte, o resultado da atividade rural se limite a 20% (vinte por cento) do valor da receita bruta do ano-calendário.

Assinale-se, ainda, que a opção por um desses modelos de tributação deve ser exercida na Declaração de Ajuste Anual, quando do preenchimento do anexo da atividade rural. Nesse momento, incumbe à contribuinte analisar as duas formas de tributação e escolher aquela que melhor lhe parecer.

No presente caso, verifica-se que a contribuinte optou por tributar o resultado de sua atividade rural pelo confronto entre receitas e despesas e não pela utilização da proporção de 20% da receita bruta, conforme revela o Anexo da Atividade Rural às fls. 1240.

Por outro lado, quando do lançamento, a fiscalização levou em conta o que havia sido escriturado pela contribuinte no Livro Caixa apresentado, respeitando o critério por ela adotado para a tributação dos rendimentos da atividade rural na declaração de ajuste, ou seja, o resultado entre os valores das receitas brutas recebidas e das despesas de custeio e investimento pagas no ano-calendário.

Desse modo, entendo que não merece prosperar a pretensão da impugnante de alterar, após a autuação, o modelo de tributação adotado na declaração de ajuste anual.

Nesse ponto, vale transcrever o voto proferido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9202-005.745, de 30 de agosto de 2017:

*Em seu apelo, a Fazenda Nacional visa rediscutir a possibilidade de alteração da forma de tributação de rendimentos da atividade rural, cuja opção foi exercida quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual. Nesse passo, questiona a limitação da base de cálculo ao percentual de 20% da receita bruta, levada a cabo no acórdão recorrido, quando o Contribuinte optou por outra sistemática de cálculo.*

*De plano, constata-se que o Contribuinte, em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2006, ano-calendário de 2005, optou pela tributação dos rendimentos de atividade rural conforme a sistemática de escrituração de livro caixa (fls. 271/Volume 2), apurando resultado negativo.*

*A Lei nº 8.023, de 1990, que regulamenta a tributação da atividade rural, estabelece:*

*“Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.*

*(...)*

*Art. 5º 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.”*

*Assim, constata-se que a regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é considerar-se como resultado a diferença entre o total de receitas e o total de despesas, sendo que, no caso de apurar-se resultado positivo, constitui opção do declarante, formalizada por meio da Declaração de Ajuste Anual, considerar como resultado 20% da receita bruta.*

*No presente caso, o Contribuinte havia optado pela sistemática da regra geral e, no contexto de ação fiscal que descortinou omissão de rendimentos*

*da atividade rural, deseja mudar sua opção, o que de forma alguma pode ser admitido. Trago à colação trecho do voto vencido, da lavra do Conselheiro Rafael Pandolfo, que reflete exatamente o posicionamento desta Conselheira:*

*"Entendo que não há como, a qualquer tempo, ser alterada a opção, feita pelo próprio contribuinte, do regime de apuração e tributação dos rendimentos decorrentes da atividade rural, mormente quando em curso um procedimento fiscal que visa apurar as omissões de rendimento da referida atividade.*

*Observo que a tributação do resultado da exploração da atividade rural pela forma contábil (receita bruta total menos despesas de custeio e investimentos) está claramente espelhada na declaração de ajuste de imposto de renda apresentada pelo ora Recorrente, sendo este o momento correto a se fazer a opção pela forma de averiguação da base de cálculo.*

*Pois bem, verifica-se, então, que a fiscalização, ao averiguar que os valores declarados não se mostravam corretos, procedeu ao recálculo dos mesmos, seguindo, estritamente, a opção utilizada pelo contribuinte, qual seja, a confrontação das receitas e despesas, através do Livro Caixa apresentado."*

*O posicionamento ora adotado encontra-se em sintonia com as regras atinentes à espontaneidade do Contribuinte, no que tange a retificação de opção formulada na Declaração de Ajuste Anual, em pleno curso da ação fiscal, visando reduzir o montante apurado no procedimento de ofício, o que está estampado na Súmula CARF nº33:*

*"Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício."*

*Destarte, é incabível a alteração da Declaração de Ajuste Anual, seja por meio de entrega de Declaração Retificadora, seja mediante a solicitação de alteração de opção por determinada forma de tributação, quando já encontra-se em curso ação fiscal visando rever exatamente os rendimentos objeto do pedido de alteração.*

Seguindo o mesmo entendimento explanado acerca da impossibilidade de alteração de opção de tributação da atividade rural, transcrevem-se abaixo ementas de Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL. MUDANÇA DA OPÇÃO DA FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO. IMPOSSIBILIDADE. Exercida a opção pela tributação do resultado da atividade rural correspondente à diferença entre a receita bruta recebida e as despesas pagas no ano-calendário, não cabe alterar a opção, no mesmo período, para a base de cálculo correspondente a 20% da receita bruta. Não pode o contribuinte alegar, em sede de recurso, que não possui escrituração, e pleitear o arbitramento do resultado da atividade rural, beneficiando-se, com uma tributação mais*

*favorável, de seu próprio descumprimento da norma tributária. (Acórdão CARF nº 2101-001.354 – 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 27/11/2011)*

*RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL - OPÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXERCIDA NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL TEMPESTIVA - MANUTENÇÃO PELA AUTORIDADE AUTUANTE - CORREÇÃO - Na estrita redação do art. 63 do Decreto nº 3.000/99, a regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é pelo confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano-calendário. Pode, o contribuinte, optar pela tributação de 20% da receita bruta do ano-calendário, perdendo, entretanto, o direito à compensação do total dos prejuízos correspondentes aos anos-calendário anteriores ao da opção. Por óbvio, a opção é exercida quando da entrega da declaração de ajuste anual, quando do preenchimento do anexo da atividade rural. Não poderá o sujeito passivo, a qualquer tempo, alterar a opção da tributação dos rendimentos da atividade rural, quando em curso um procedimento fiscal que visa apurar as omissões de rendimento da referida atividade. Aberto o procedimento fiscal, é definitiva a opção do contribuinte no tocante à opção da tributação dos rendimentos da atividade rural. (Acórdão 1º CC nº 106-17.217, de 18/12/2008).*

Correta, portanto, a autuação que tributou o resultado do confronto entre as receitas e as despesas advindas da atividade rural, respeitando a opção feita pela contribuinte na correspondente declaração de ajuste anual.

Nesse pressuposto, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

#### **4. Multa aplicada**

Ao final do recurso, de forma subsidiária a recorrente pleiteia seja afastada a multa qualificada em razão da ausência de fundamentação e inexistência de caracterização das hipóteses legais imprescindíveis à sua aplicação.

A autoridade lançadora assim descreveu os aspectos que motivaram a qualificação da penalidade:

*“Tendo em vista a contribuinte ter deixado de escriturar e de oferecer à tributação valores relevantes de operações de vendas da atividade rural, sobretudo realizadas com empresa ligada e com pessoas com grau de parentesco próximo, o que facilitou a omissão de rendimentos de valores que sabidamente deveria tributar, foi aplicada qualificação da multa de lançamento de ofício pela autoridade autuante com a justificativa de que o contribuinte omitiu na Declaração de Ajuste Anual receitas do exercício da atividade rural, que geraram recursos na ordem de R\$4.038.620,33 e que esse fato caracteriza evidente intuito de sonegar tributo. Nesse caso, estaria presente o “evidente intuito de fraude” e, subjetivamente, configurado o dolo.”*

A decisão de piso corroborou o entendimento da fiscalização:

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, 2007) (...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

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

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

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

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

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

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, o qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 2007.

No caso em apreço, entendo que há elementos suficientes para a caracterização da atitude dolosa, intencional da impugnante, de ocultar da Administração Tributária o real montante de seus rendimentos no ano-calendário fiscalizado.

Constatou-se que, em vários meses do ano-calendário de 2009, a contribuinte deixou de contabilizar uma parte expressiva dos rendimentos da atividade rural (R\$4.038.620,32).

Instada a se manifestar acerca dessas omissões, a impugnante apresentou alegações genéricas acompanhadas de documentos que não se revelaram aptos a comprová-las, o que consubstanciou a infração de omissão de rendimentos da atividade rural e deu azo à presente autuação.

Na fase impugnatória, a contribuinte também não trouxe provas hábeis a atestar a veracidade de suas assertivas, embora a maior parte das operações que deram origem às receitas omitidas tenham tido o concurso de pessoas jurídicas ligadas e pessoas físicas com grau de parentesco próximo, circunstância essa que já havia sido, inclusive, apontada pelo fiscal autuante.

É de causar estranheza o fato de que uma empresa do porte da Minerva S/A, com a qual ocorreu a maior parte das transações omitidas, tenha cometido de forma recorrente tantos “equivocos contábeis”, que supostamente teriam sido responsáveis por gerar a duplicação das receitas da contribuinte e não tenha se prontificado a esclarecer os equivocos cometidos e apresentar os documentos necessários, quando intimada pela fiscalização. Ainda mais, se levarmos em conta os vínculos existentes entre a empresa, a contribuinte e sua família.

Embora o cônjuge da interessada insista em negar a ingerência sobre os atos praticados pela Minerva S/A, de acordo com o relato da autoridade fiscal às fls. 401, “apesar de constituída na forma de sociedade por ações, a Minerva S/A é controlada por Edivar Vilela de Queiroz e Antonio Vilela de Queiroz, irmãos e parceiros na atividade rural, membros ativos do conselho de administração.” Esse controle, aliás, perdura até os dias de hoje, já que, conforme pesquisa aos sistemas informatizados da RFB, o cônjuge (Edivar Vilela de Queiroz) e filho (Fernando Galletti de Queiroz) da interessada exercem atualmente os cargos de conselheiro e presidente da empresa, respectivamente.

Os fatos relatados, aliados à magnitude do valor evidenciado como omitido e a reiteração da conduta omissiva por vários meses do ano-calendário fiscalizado, tornam inverossímil a conclusão de que se trata de uma simples omissão de rendimentos involuntária, um mero equívoco que passou despercebido, posto que equívocos ocorrem em situações isoladas, eventuais e não como prática corriqueira, reiterada.

Portanto, a conduta adotada pela impugnante evidencia claramente a intenção deliberada de impedir ou retardar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza e circunstâncias materiais, ou seja, de se valer de subterfúgios para fugir à tributação devida.

Desse modo, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

A jurisprudência do CARF está consolidada no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34, que seguem abaixo reproduzidas, demonstram que para qualificar a multa em 150% não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689 de 2023, exige-se além da conduta qualificada a reincidência:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Súmula CARF nº 34

No caso em análise, a qualificação da multa pela autoridade lançadora se deu exclusivamente em razão da conduta reiterada da contribuinte de não oferecer à tributação parte de seus rendimentos.

Todavia, tal alegação não merece prosperar, pois não foram apresentadas acusações anteriores no sentido de que a Recorrente já praticava a mesma conduta, ou seja, a alegada “reiteração” ocorreu no mesmo período objeto do lançamento.

Como visto, para a aplicação da multa na sua forma qualificada, a autoridade fiscal deve comprovar nos autos a prática dolosa relacionada aos tipos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

Nesse contexto, no caso concreto deve ser afastada a incidência da multa qualificada imposta pela fiscalização, devendo ser aplicada a multa de 75% prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, assim enunciado:

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

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

No presente caso, não houve comprovação de quaisquer das circunstâncias qualificadoras, motivo pelo qual deve ser afastada a incidência da multa qualificada imposta pela fiscalização, devendo ser aplicada ao caso a penalidade prevista no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, correspondente ao percentual de 75%.

#### **5. Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e dar-lhe parcial provimento para desqualificar a multa de ofício aplicada, devendo ser reduzida ao percentual para 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**