



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

Processo nº 11060.003724/2010-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.407 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2018
Matéria IRPF
Recorrente MARIA ODILA ABREU TERRA PINTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

IRPF. GLOSA DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. DESPESAS COM CONSTRUÇÃO. NULIDADE MATERIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO POR MANIFESTO EQUÍVOCO EM RELAÇÃO AO SEU FUNDAMENTO.

Verificando-se a manifesta dissociação entre o critério utilizado para a lavratura do auto de infração e a base de cálculo erigida pela fiscalização, afigura-se nulo o lançamento, em virtude do manifesto equívoco material.

Por tais razões, sendo certo que não compete a este órgão revisor a tarefa de lançar o crédito tributário, e, igualmente correta a impossibilidade de adoção de outra base de cálculo com fundamento em documentos sequer disponibilizados ao contribuinte, afigura-se nulo o lançamento em relação à glosa das despesas com construção.

IRPF. GLOSA DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. DEDUÇÃO DE PAGAMENTOS A TÍTULO DE IRRF. IMPOSSIBILIDADE.

Determinando a legislação que as despesas de custeio ou investimento dedutíveis são aquelas necessárias à atividade ou à manutenção da fonte produtora, descabida a dedução de valores a título de IRRF, seja porque tais valores sequer possuem fundamento legal, seja, ainda, porque referida despesa não se associa, diretamente, à atividade rural explorada.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PROVA PARCIAL DE LIQUIDAÇÃO DE CPRs MEDIANTE A DEVOLUÇÃO DO VALOR ANTECIPADO. NECESSÁRIA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF.

Havendo a comprovação, *in casu*, da devolução de valores relacionados a parte das CPRs apontadas pela fiscalização, com a conseqüente prova da falta de sua liquidação mediante a entrega dos produtos, faz-se mister a exclusão

de tais valores da base de cálculo relativa à omissão de rendimentos decorrentes da atividade rural.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NECESSÁRIA APLICAÇÃO DA SÚMULA 14 DO CARF.

Não comprovado, pela autoridade fiscal, o evidente intuito de fraude do contribuinte, com o fim de redução do montante do imposto devido na tributação da pessoa física, afasta-se a multa de ofício qualificada de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar-lhe provimento parcial para: a) preliminarmente, excluir da base de cálculo os valores relativos à glosa de despesas com construção no valor de R\$ 46.740,13; e b) no mérito, excluir da base de cálculo o valor de R\$ 76.315,50 e a qualificadora da multa, reduzindo-a ao patamar de 75%.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

MARIA ODILA ABREU TERRA PINTO, contribuinte, pessoa física, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, Acórdão nº 10-30.954/2011, às e-fls. 2282/2305, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão de rendimentos da atividade rural e glosa de despesa da atividade rural, em relação aos anos-calendário 2004 e 2005, conforme Auto de Infração, às fls. 2211/2214, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 13/12/2010 (AR. fl. 2253), nos moldes da legislação de regência, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrentes dos seguintes fatos geradores:

a) ATIVIDADE RURAL - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL - Omissão de rendimentos provenientes de atividade rural. Quanto a esta infração foi aplicada a multa qualificada.

b) ATIVIDADE RURAL - GLOSA DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL - Glosa de despesas da atividade rural.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 2312/2328, procurando demonstrar a total improcedência do Auto, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, reitera as razões da impugnação, aduz preliminarmente a nulidade do lançamento quanto a glosa de despesa da atividade rural, indicando para tanto a deficiência/superficialidade da descrição dos fatos e conseqüente cerceamento do direito de defesa.

Ainda em caráter preliminar, pugna pela nulidade da decisão de primeira instância, por entender estar eivada de vícios, sendo embasada em prova emprestada inexistente de outro PAF, desrespeitando frontalmente os parâmetros do Decreto nº 70.235/72, acarretando o cerceamento de defesa.

Alternativamente, em relação ao mérito da glosa das despesas, insurge-se contra a pretensão fiscal, reiterando os fundamentos da impugnação quanto "a glosa de valores estranhos à obra", "a inobservância do período de tempo consumido e da distribuição dos gastos havidos na construção", "a inatingibilidade dos gastos correspondentes aos anos-calendário 2003 e 2004", "a característica da exploração conjunta das áreas rurais", "a irrelevância da área e da edificação estarem em nome da contribuinte", "da inobservância das fases da edificação e da alienação das benfeitorias" e a "improcedência da glosa das demais despesas".

Quanto a omissão de receitas da atividade rural, repisa os fundamentos e argumentos da impugnação, alegando estarem equivocadas as premissas sobre os adiantamentos recebidos na contratação das CPRS, não se materializando as liquidações contábeis pela entrega de grãos e não houve vendas sem emissão de notas fiscais, colaciona ao recurso documentos comprobatórios das liquidações das CPRS (ANEXO B).

Contrapõe-se à aplicação da multa qualificada, esclarecendo não haver indícios ou documentos comprovantes da fraude, simulação ou dolo, sendo um absurdo agravar a penalidade com base em mera presunção.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

Após, regular processamento do feito, em 21 de janeiro de 2015, foi proposto despacho de diligência e saneamento pelo Nobre Conselheiro Relator Dr. Eduardo de Souza Leão, às e-fls 1878/1881, *in verbis*:

"(...)

Deste modo, como o processo administrativo se apresenta bastante volumoso, conformando aproximadamente duas mil páginas – segundo primeiramente anotado pela Relatora anterior –, e tendo em vista que, nestas circunstâncias, efetivamente não pode ser apreciado com segurança, entendo que continua necessário o seu saneamento.

Pelo exposto, entendo a necessidade de diligências, nos seguintes termos:

(i) inicialmente, seja encaminhado os autos à Secretaria da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento, no sentido de serem verificadas, uma a uma, as folhas do feito, a fim de assegurar se estão digitalizadas todas as páginas do processo, promovendo a complementação das ausentes e corrigindo a ordenação numérica das folhas dispostas em pdf;

(ii) caso não seja possível a complementação, confirmada a falta de alguma página (e.g. fls. 313 a 323), conformando impossibilitado o reparo, a situação deverá ser certificada nos autos e baixado perante a Delegacia da Receita Federal de origem, no sentido de requerer informações e providências para a respectiva anexação das folhas faltantes, devendo inclusive, se for o caso, ser intimada a Recorrente para auxiliar na restauração do feito administrativo;

(iii) após a realização das referidas diligências, retornando os autos em sua integralidade a esta Corte Tributária, deverá ser regularmente disposto no formato “pdf” na correta ordenação numérica e cronológica, conforme determina o art. 22 do Decreto nº 70.235/1972.

Assim, remeto o presente procedimento ao Ilmo. Sr. Presidente da Turma, para que sejam tomadas as devidas providências."

Em resposta ao despacho encimada, houve um despacho de encaminhamento, e-fls. 1882, para posteriormente ser o processo desentranhado e anexados quatro novos volumes de e-fls. 1884/2355, após retorno ao Egrégio Conselho, os autos foram sorteados para minha relatoria e conseguinte inclusão em pauta.

Após, inclusão em pauta de julgamento, em 14 de março de 2017, foi proposta nova resolução por este Nobre Conselheiro Relator, acatada pela unanimidade do Colegiado, às e-fls 2356/2361, *in verbis*:

(...)

Com mais especificidade, a delegacia de julgamento adotou para fins de conclusão uma decisão em outro PAF referente a "mesma área rural".

Nada impede que o julgador utilize os fundamentos de outra decisão como razão de decidir, porém, no caso em tela foi utilizado mais do que apenas razões, mas, sim, os fatos referentes ao lançamento em face de contribuinte diverso e infração distinta.

Ocorre que, as informações sequer foram objeto de análise pela contribuinte, uma vez que os dados existentes no processo fiscal são protegidos pelo sigilo fiscal, e mais, o Conselheiro que relata a demanda nesta oportunidade, também não tem acesso, restando prejudicada a análise dos argumentos da decisão de piso.

A contribuinte insurge-se também quanto a decisão ora guerreada, afirmando para tanto que foi embasada numa prova emprestada inexistente, haja vista ter tido conhecimento de que o outro lançamento foi totalmente cancelado.

No entendimento deste Conselheiro, existe a necessidade de confrontar os fatos dos autos para que reste claro a relação de causa e efeito entre eles, especialmente se for verdade que o lançamento que se prestou, em parte, a escorar a decisão de primeira instância, de fato, fora cancelado.

Nestes termos, não podemos deixar de lado a ausência de conhecimento dos fatos em outro PAF, que fora utilizado como razões de decidir do julgador de primeira instância. Dessa forma, devem ser anexadas ao processo os documentos mencionados abaixo e respondidas as seguintes indagações:

1) Acostar aos autos as peças inaugurais (auto de infração, demonstrativos e termo de verificação fiscal) do PAF nº 11060.001682/201060; 2) Anexar aos autos cópia do Acórdão referente ao PAF encimado, bem como extrato do andamento do processo;(...)

Em resposta a diligência encimada, a autoridade preparadora anexou o PAF solicitado e demais documentos às e-fls. 2398/2532.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário.

PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO/NULIDADE DA DECISÃO DE 1º INSTÂNCIA (GLOSA DE DESPESAS - DESPESAS COM CONSTRUÇÃO)

Aduz preliminarmente a nulidade do lançamento quanto a glosa de despesa da atividade rural, indicando para tanto a deficiência/superficialidade da descrição dos fatos e conseqüente cerceamento do direito de defesa.

Ainda em caráter preliminar, pugna pela nulidade da decisão de primeira instância, por entender estar eivada de vícios, sendo embasada em prova emprestada inexistente de outro PAF, desrespeitando frontalmente os parâmetros do Decreto nº 70.235/72, acarretando o cerceamento de defesa.

Em relação às despesas escrituradas no livro caixa da parceria rural (os parceiros se valiam de um único livro caixa), entendeu a fiscalização, para a lavratura do auto de infração, que os gastos com a construção de benfeitorias em terreno (4 ha.) de propriedade do Sr. Pedro Herter, bem como os relativos aos tributos como o ICMS incidente na venda da produção rural (excluído pela tributação) e do IRRF, não seriam usuais e necessários à manutenção da fonte produtora, bem como à percepção de seus rendimentos, na forma do art. 62, §1º, do RIR/99.

No tocante à glosa relativa aos gastos com construção, ressaltou o contribuinte, em sua defesa administrativa, que a glosa integral da rubrica de “Despesas de construção”, apontada no livro caixa, abrangia valores em muito superiores àqueles despendidos em relação, estritamente, aos 4 ha. questionados pela fiscalização, na medida em que a parceria rural abrangia propriedades cujas áreas, somadas, chegavam a 12.226,10 ha.

Pois bem. Analisando as alegações do contribuinte, então impugnante, a DRJ, muito embora tenha mantido a glosa dos valores de construção, entendeu equivocado o *quantum* arbitrado pela fiscalização, alterando a base de cálculo da glosa efetuada, considerando, para tanto, os valores apontados como custo de aquisição pelo contribuinte Pedro Herter, nos autos de outro processo administrativo fiscal relativo ao ganho de capital apurado na alienação do citado imóvel à Herter Cereais Ltda.

No tocante ao citado ponto, pois, a decisão recorrida, valendo-se de prova emprestada, tomada do Processo Administrativo n.º 11060.0016822/201060, entendeu que os gastos com a construção das benfeitorias no terreno de 4 ha. seria de R\$ 233.700,67, tal como supostamente apontado nos autos do referido feito, reduzindo, portanto, a glosa à razão de 20% sobre o citado valor, correspondente à participação do contribuinte na parceria.

Nesse sentido, em que pese ao entendimento sufragado pela DRJ de Porto Alegre, entendo que o auto de infração, especificamente no que atine à glosa dos valores de

construção no terreno, afigura-se nulo, em razão do manifesto equívoco material na base de cálculo eleita pela fiscalização.

Com efeito, consoante salienta Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo possui função destacada no chamado conseqüente da regra matriz de incidência tributária, se destinando, como destaca o autor, *“a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”* (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 341342).

Em outras palavras, admite a doutrina, representada pelo escólio de Paulo de Barros Carvalho, o relevante papel atribuído à base de cálculo, concernente, não apenas, ao dimensionamento da hipótese de incidência (fato tributável), como, igualmente, em relação à necessária confirmação ou infirmação do verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária, permitindo ao aplicador verificar, na espécie, o verdadeiro objeto de tributação ou fundamento legal do auto de infração.

Feitas as precedentes ressalvas, pode-se observar, do auto de infração objeto de análise, que, muito embora tenha o auditor fiscal apontado, para o lançamento tributário de ofício, a incorreção da dedução das despesas de construção relativas, apenas e tão-somente, ao imóvel de 4 ha., posteriormente integralizado pelo Sr. Pedro Herter na sociedade Herter Cereais Ltda., verifica-se que a base de cálculo eleita para a glosa não refletiu o aspecto apontado.

De fato, compulsando-se os termos do lançamento tributário, especificamente em relação à glosa das despesas escrituradas no livro caixa, pode-se observar que o auditor fiscal houve por bem desconsiderar todos os valores apontados na rubrica “Despesas de construção”, sem fazer qualquer ressalva em relação aos valores que, de fato, se referiam à construção de benfeitorias em imóvel não objeto da parceria.

Assim, muito embora, alegadamente, os valores glosados se referissem, exclusivamente, aos gastos de construção relativos às benfeitorias realizadas no imóvel de 4 ha., fato é que a glosa se reportou a toda e qualquer despesa de construção relativa à parceria rural, alterando, de forma irrefutável, o fundamento do auto de infração, que, com a alteração da base de cálculo, passa a ser a desconsideração, como despesas dedutíveis, e, portanto, relacionadas à manutenção da fonte produtora, de todo e qualquer gasto com construção em imóveis destinados às parcerias rurais.

É dizer, a base de cálculo infirma o critério eleito pelo auditor fiscal, acabando por glosar todas as despesas de construção escrituradas e relacionadas aos imóveis utilizados na parceria agrícola.

Justamente por essa razão, aliás, procurou a DRJ refazer o lançamento, alterando a base de cálculo eleita pelo auditor fiscal, relativa a outro fundamento não utilizado, para os efetivos custos realizados com o imóvel de 4 ha., de propriedade do Sr. Pedro Herter, utilizando, para tanto, prova emprestada de outro processo administrativo fiscal relativo à apuração de ganho de capital na integralização do imóvel.

Em virtude do manifesto equívoco na base de cálculo, pois, admitido, por vias transversas, pela própria DRJ, tenho para mim que o lançamento não se sustenta, no que

atine à manutenção da glosa das despesas de construção, na medida em que, como se sabe, não compete a este órgão julgador alterar os critérios materiais de lançamento.

De fato, como se sabe, o direito pátrio, no que toca à possibilidade de revisão dos atos administrativos de lançamento tributário, estabeleceu uma profunda diferença entre as atribuições do agente fiscal, a quem incumbe lançar o crédito tributário de ofício no caso de constatar a ocorrência da hipótese de incidência do tributo, e as dos órgãos julgadores (Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), aos quais incumbe o mister de aferir a validade da constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Note-se, por oportuno, que a competência dos órgãos julgadores limita-se a aferir a validade do lançamento, não cabendo a eles, acaso verifiquem alguma incorreção, efetuar lançamento complementar ou acertar vícios constantes do ato administrativo apreciado.

Incumbe aos órgãos julgadores, pois, com fulcro no direito de petição constitucionalmente estabelecido (art. 5º, XXXIV, 'a', da CF), a prática de atos secundários, reapreciando os termos do lançamento.

Para que se compreenda o exposto, cumpre colacionar, muito embora extensa, a lição de Alberto Xavier, *in verbis*:

Nesse contexto, reveste-se de especial relevância no Direito Tributário brasileiro a distinção entre órgãos de lançamento e órgãos de julgamento; os órgãos de lançamento têm competência exclusiva ou reservada para a prática dos atos primários em que o lançamento se traduz; os órgãos de julgamento têm competência exclusiva reservada para a prática dos atos secundários, de reapreciação dos primeiros.

No processo de impugnação administrativa de tributos federais, a lei atribui a competência para o julgamento a órgãos destituídos do poder de praticar o lançamento (as Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento e os Conselhos de Contribuintes) e, como veremos, não é admissível a 'reformatio in pejus', pelo que a decisão do processo se reduz às alternativas da anulação ou da confirmação, não podendo jamais revestir a modalidade de substituição (na forma de lançamento suplementar).

Pode, pois, afirmar-se que no processo administrativo de impugnação se exerce uma cognição restrita, visando exclusivamente a anulação do lançamento e não a sua reforma ou substituição. Trata-se, porém, de figura distinta da cassação, pois nesta a reapreciação do ato impugnado é restrita a questões de direito, enquanto a revisão abrange igualmente questões de fato.

(...)

Pode, pois, concluir-se que o recurso de revisão pelo qual se opera a impugnação administrativa do lançamento entra nos moldes de um processo constitutivo de anulação" (XAVIER, Alberto. Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1999. pp. 311-313)

Exatamente por esta razão, não se pode pretender alterar, em sede recursal, o fundamento do auto de infração, descortinado pela base de cálculo utilizada pelo Ilmo. Sr. auditor fiscal

À guisa de todo o exposto, portanto, verifica-se a patente nulidade do auto de infração, ao adotar base de cálculo correspondente a fundamento absolutamente distinto daquele que, alegadamente, fundamentaria o lançamento de ofício *in casu*.

Além disso, não se pode olvidar que a adoção de critério quantitativo totalmente diverso daquele que, supostamente, suportaria o lançamento tributário acabou por cercear o direito de defesa do contribuinte, o que, como se sabe, viola direitos fundamentais adotados, expressamente, pelo legislador no art. 2º da Lei nº 9.784/99, bem como pelos artigos 59, II, e 60 do Decreto nº 70.235/72.

Resta ainda mais evidente a ocorrência de cerceamento de defesa, na hipótese, ao se constatar que a decisão recorrida, exarada pela DRJ, ao fundamentar a alteração da base de cálculo relativa à glosa de despesas de construção com o citado imóvel, houve por bem se reportar a documentos sequer juntados ao feito, relativos a processo administrativo em que o contribuinte sequer é parte e acobertados pelo manto do sigilo fiscal.

Com a devida vênia, o ordenamento jurídico brasileiro não adota, como fundamento de decidir, a livre convicção do julgador, mas, sim, a teoria do livre convencimento motivado, sendo a motivação, portanto, inerente aos órgãos administrativo e judiciário, tal como contemplado, expressamente, no art. 2º da Lei nº 9.784/99.

Nessa toada, portanto, não se pode admitir, sob pena de violação aos cânones basilares do Estado Democrático de Direito, a sustentação de decisão com base em fatos sequer demonstrados, em parte alguma, e supostamente ocorridos extra autos. Por tais razões, ainda que se pudesse entender admissível, excepcionalmente, a chamada motivação *per relationem* no ordenamento jurídico pátrio, faz-se mister, além da indicação do documento em que se baseou o julgador, anexá-lo aos autos de maneira a possibilitar a adequada defesa da parte, sob pena de violação ao devido processo legal. Este é o entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal, como se extrai do seguinte acórdão, cuja ementa ora se traz à baila:

MOTIVAÇÃO PER RELATIONEM CONSTANTE DA DELIBERAÇÃO EMANADA DA COMISSÃO PARLAMENTAR DE INQUÉRITO. Tratando-se de motivação per relationem, impõe-se à Comissão Parlamentar de Inquérito quando esta faz remissão a elementos de fundamentação existentes aliunde ou constantes de outra peça demonstrar a efetiva existência do documento consubstanciador da exposição das razões de fato e de direito que justificariam o ato decisório praticado, em ordem a propiciar, não apenas o conhecimento do que se contém no relato expositivo, mas, sobretudo, para viabilizar o controle jurisdicional da decisão adotada pela CPI. É que tais fundamentos considerada a remissão a eles feita passam a incorporar-se ao próprio ato decisório ou deliberativo que a eles se reportou.(...)”(STF, Tribunal Pleno, MS 23452, relator Ministro Celso de Mello, j.em 16/09/1999)

Em razão de todo o exposto, pois, verificando-se que (i) a base de cálculo apontada pelo Ilmo. Sr. auditor fiscal colheu, para a tributação, fato absolutamente diverso

daquele apontado como fundamento para o auto de infração, bem como (ii) não apenas o próprio auto de infração, ao apontar base de cálculo e fundamentos desconexos, mas, igualmente, a própria DRJ, ao refazer o auto de infração alterando o cálculo com base em informações extra autos, acabaram por gerar cerceamento de defesa em relação ao contribuinte, entendendo haver nulidade insanável, na hipótese, fazendo-se mister a anulação do auto de infração em relação à citada **glosa de despesas com construção**.

MÉRITO

GLOSA DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL - DESPESAS COM

IRRF

Consoante tracejado no item anterior, apenas podem ser escrituradas no livro caixa como despesas decorrentes da atividade rural, mais especificamente da parceria, aquelas relativas ao custeio da atividade e, bem assim, as de investimento consideradas necessárias à percepção dos rendimentos, bem como à manutenção da fonte produtora (art. 62, §1º, do RIR/99).

Ora, como se sabe, o IRRF, ainda que relativo às retenções feitas pelas fontes pagadoras em virtude de pagamentos efetuados à parceria (o IRRF retido em pagamentos feitos pela própria parceria rural sequer são despesas suas, mas do beneficiário dos recursos), não se refere, especificamente, à atividade rural, não podendo ser considerado, pois, despesa de custeio ou de investimento para os fins específicos do art. 62, §1º, do RIR/99.

Por tais razões, sendo certo que inexistente fundamento legal para sufragar a possibilidade de consideração de tais despesas no livro caixa, entendendo inexistir fundamento para a irresignação da Recorrente, devendo ser mantida, destarte, a decisão recorrida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

No tocante à omissão de rendimentos decorrente da atividade rural, entendeu a fiscalização, no que foi seguida pela DRJ, que diversas Cédulas de Produtor Rural (CPR), relativas a valores antecipados pela fonte pagadora para entrega futura da produção, teriam sido liquidadas sem a correspondente emissão de nota fiscal de saída da produção, anteriormente paga. Em virtude de tal fato, entendendo o Ilmo. Sr. auditor fiscal que o contribuinte, na qualidade de parceiro, teria deixado de emitir a nota fiscal de saída para impedir a incidência do imposto de renda, diferido para o momento da efetiva entrega, lavrou o presente auto de infração, com a capitulação de multa qualificada.

Especificamente em relação à tributação dos adiantamentos para entrega futura, dentre os quais as CPRs, o Regulamento do Imposto de Renda dispõe o seguinte:

Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.(...)

§2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto. (...)

§5º A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota

promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.”

O parágrafo 2º do retro transcrito artigo, como se percebe, faz menção aos contratos de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura; nesse sentido, é cediço que a Cédula de Produtor Rural – CPR é um título que viabiliza o surgimento dessa relação.

Sendo a CPR um título de crédito rural, regulado pela Lei nº 8.929/94, representativo de promessa de entrega de produtos rurais, com ou sem garantia cedularmente constituída, conclui-se tratar de um título líquido, certo e exigível pela quantidade e qualidade do produto nela previsto.

De acordo com João Luiz Coelho da Rocha *“Trata-se, portanto, de um título de crédito que traduz não um creditamento em dinheiro, senão um compromisso de entrega de certa qualidade de produtos rurais, em uma determinada quantidade”* (ROCHA, João Luiz Coelho da. “Um título de crédito recente: A Cédula de Produto Rural”, in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, Malheiros Editores, 2000, p. 114).

Nesse sentido, Pedro Miguel Ferreira Custódio define que *“A Cédula de Produto Rural, instituída pela Lei nº 8.929/94, caracteriza-se como um título de crédito emitido por produtor rural ou associações de produtores rurais, incluindo-se as cooperativas, e, nos termos do artigo 1º da citada Lei é ‘representativa de promessa de entrega de produtos, com ou sem garantia cedularmente constituída’.”* (CUSTÓDIO, Pedro Miguel Ferreira. “O Regime Tributário Aplicável às Cédulas de Produto Rural Financeira – Operações Realizadas nos Mercados Primário e Secundário”, in O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais, São Paulo: Dialética, 2009, p. 405).

Em outras palavras, a CPR representa o compromisso celebrado entre as partes, em virtude do qual o produtor se obriga a entregar um produto rural, existente ou não no tempo em que foi firmado o acordo. Ou seja, trata-se de uma venda futura, na qual o produtor rural recebe um pagamento antecipado, comprometendo-se a entregar a mercadoria acordada.

Considerando que se trata de título líquido e certo, sua liquidação poderá ser parcial, ou então, em caso de impossibilidade de cumprimento, o pagamento antecipado poderá ser ressarcido, à exceção da CPR financeira, que não é objeto de análise, pois se ampara em regime jurídico distinto.

No presente caso, à luz do quanto disposto no §2º do art. 61 do RIR/99 e tendo em vista a ausência de notas fiscais que comprovassem a movimentação dos produtos no ano-calendário de 2005, a fiscalização concluiu pela omissão de rendimentos do contribuinte, uma vez que, à época dos fatos, ele era integrante de uma parceria rural que emitiu diversas CPRs, considerando como database o vencimento das CPRs no ano de 2005, pois sua liquidação faz prova da entrega do produto.

Ou seja, a fiscalização, diante da falta de documentação que comprovasse a liquidação ou não das CPRs, objeto de discussão, concluiu que os referidos títulos foram liquidados nas datas previstas como data de vencimento das cédulas (todas com vencimento em 2005), fazendo prova, portanto, da entrega do produto.

Em que pese, in casu, o Recorrente informar que as CPRs analisadas e que ensejaram a glosa são CPRs financeiras, bem como os contratos fazerem alusão à Lei nº

10.200/2001, que inseriu essa subespécie de CPR, a partir da leitura de tais títulos verifica-se que elas não cumprem os requisitos de uma CPR financeira, não podendo ser consideradas como tal. De acordo com o referido diploma, a CPR financeira deve ter explicitado, em seu corpo, os referenciais necessários à clara identificação do preço ou do índice de preços a ser utilizado no resgate do título, a instituição responsável por sua apuração ou divulgação, a praça ou o mercado de formação do preço e o nome do índice, além de ser caracterizada por seu nome, seguido da expressão “financeira” (art. 4º, incisos I e III). A partir da análise dos títulos emitidos pela parceria da qual o Recorrente faz parte, verificou-se que os mencionados requisitos não foram cumpridos.

Feita essas considerações, vale salientar que dessa mesma fiscalização foram autuados vários contribuintes. No caso da contribuinte e de Fábio Pinto Herter as autuações são idênticas originadas dos mesmos fatos geradores sendo que foram julgadas da mesma forma em primeira instância e apresentados Recursos Voluntários iguais a este Conselho. Considerando que o Recurso de Fábio Pinto Herter, Processo 11060.003728/201085, já foi julgado por no Acórdão nº 2101001.565, de 14/03/2012, tendo como relator do voto o conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, retificado pelo Acórdão nº 210101.852, cujo julgado se amoldando com perfeição ao meu entendimento no que tange a infração de omissão de rendimentos, passo a utilizá-lo como fundamento desse ponto em diante, *verbis*:

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

No tocante à parte do referido acórdão relativa à omissão de rendimentos decorrentes da liquidação das CPRs emitidas pela parceria, muito embora tenha restado apontada, na parte dispositiva da decisão, a comprovação do montante de R\$ 800.000,00, verificou este relator que o referido valor, apontado no documento de fl. 325, não se refere, integralmente, aos títulos (CPRs) discutidos nos presentes autos.

De fato, compulsando-se o documento que fundamentou o referido entendimento, acostado à fl. 325, verifica-se que o montante da transferência realizada atribuível às CPRs discutidas no presente feito (i.e. n. s 272, 274, 275, 276, 277, 12000, 235, 248, 25000, 260, 178 e 279) totaliza a importância de R\$ 382.577,51, e não o valor de R\$ 800.000,00 apontado no acórdão embargado, razão pela qual apenas o primeiro valor deveria ser considerado para o fim de demonstrar a inexistência da alegada omissão de rendimentos.

Além disso, cumpre esclarecer, no que atine ao referido aspecto, que os valores considerados omitidos em relação às citadas CPRs se referem, apenas, a 20% do valor total dos referidos títulos, na medida em que o proveito econômico de sua venda era vertido, integralmente, à parceria agrícola, da qual o contribuinte participa à proporção de 20%.

Por tais razões, em relação a este ponto, deve ser mantido o provimento em parte ao recurso do contribuinte, esclarecendo-se, no entanto, que o valor a ser excluído da base de cálculo utilizada para o cálculo da omissão de rendimentos é de R\$ 76.315,50 (R\$ 381.577,51 : 5 = R\$ 76.315,50), comprovadamente restituído à Herter Cereais Ltda.

Observo que analisando o documento de liquidação das CPRs, fl. 328, o montante total das CPR 272, 274, 275, 276, 277, 12000, 235, 248, 25000, 260, 178 e 279, temos o seguinte:

(...)

Em relação as demais CPR não encontramos documentos que demonstrassem de forma inequívoca as liquidações assim devem ser mantidos os respectivos lançamentos.

Por tais razões, portanto, entendo que, em relação a este ponto, deve ser dado parcial provimento ao recurso, excluindo-se da base de cálculo utilizada para o cômputo da omissão de rendimentos o montante de R\$76.315,50 (R\$381.577,51*20% = R\$76.315,50). (grifei)

Portanto, deve-se excluir da base de cálculo o montante de 76.315,50.

MULTA QUALIFICADA

Por fim, a recorrente contrapõe-se à aplicação da multa qualificada, esclarecendo não haver indícios ou documentos comprovantes da fraude, simulação ou dolo, sendo um absurdo agravar a penalidade com base em mera presunção.

Pois bem. Discordo da decisão recorrida no que tange à manutenção da multa qualificada de 150% em relação à omissão de rendimentos decorrentes da atividade rural. Isso porque, analisando os autos, entendo que a fiscalização não comprovou o evidente intuito de dolo, fraude ou simulação por parte do Recorrente.

De fato, compulsando-se os presentes autos, verifica-se que a autuação fiscal ocorreu com fundamento, exclusivamente, na data de liquidação das CPRs emitidas pelos produtores rurais, a partir das quais foi possível ao Ilmo. Sr. auditor fiscal entender que teria ocorrido a entrega da produção ao subscritor dos referidos títulos, sem a correspondente emissão das notas fiscais.

Em que pese ao referido entendimento, tenho para mim que, muito embora válido o meio probatório eleito, permitindo a inferência da ocorrência da liquidação do título executivo com a conseqüente entrega da soja, parece-me que a mera inversão do ônus da prova proporcionada pela liquidação do título não permite inferir a existência de dolo, fraude ou simulação.

Em outras palavras, entendo não haver provas suficientes de que tenha o contribuinte, dolosamente, deixado de emitir as notas fiscais para acobertar a não incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos, antecipadamente, pela emissão das CPRs, sendo aplicável, destarte, o teor da Súmula n.º 14 deste CARF, vazada nos seguintes termos:

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

Neste diapasão, voto no sentido de afastar a aplicação da multa qualificada relativa à omissão de rendimentos provenientes da atividade rural.

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

a) preliminarmente determinar a exclusão da base de cálculo do imposto dos valores relativos à glosa de despesas da atividade rural, despesas com construção no valor de R\$ 46.740,13;

b) a exclusão da base de cálculo relativa à omissão de rendimentos da atividade rural do valor de R\$ 76.315,50, relativo a CPRs liquidadas mediante a devolução dos valores antecipados;

c) a redução da multa aplicada sobre a omissão de rendimentos ao patamar de 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira