



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

Processo nº 11060.003726/2010-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2102-002.381 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2012
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Recorrente INGRID PINTO HERTER
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Quando a decisão de primeira instância, proferida pela autoridade competente, está fundamentada e aborda todas as razões de defesa suscitadas pela impugnante, não há se falar em nulidade.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não pode ser acolhida a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa se foi adotado, pelo Fisco, critérios legal e normativo adequados no cálculo do tributo os quais foram descritos na autuação permitindo ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente suas peças impugnatória e recursal.

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 consequente 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%.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em REJEITAR as PRELIMINARES de nulidade do lançamento e da decisão da DRJ, vencida a Conselheira Eivanice Canário da Silva que reconhecia a nulidade do lançamento no tocante à infração de glosa de despesa da atividade rural. No MÉRITO, por unanimidade, acordam em DAR PARCIAL provimento ao recurso para determinar: (i) 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, bem como (ii) a redução da multa aplicada sobre a omissão de rendimentos ao patamar de 75%.

Assinado digitalmente.

José Raimundo Tosta Santos – Presidente na data da formalização.

Assinado digitalmente.

Rubens Maurício Carvalho - Relator.

EDITADO EM: 09/06/2014

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos (Presidente), Rubens Mauricio Carvalho, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Eivanice Canário da Silva.

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto de forma livre o relatório do acórdão da instância anterior de fls. 269 a 292:

Contra a contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 214 a 239) referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dos anos-calendário 2004 e 2005, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 587.985,35, nele compreendido imposto, multa de ofício e juros de mora, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos da atividade rural e glosa de despesas da atividade rural, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

Com relação à infração de omissão de rendimentos da atividade rural foi aplicada a multa qualificada de 150%.

Tempestivamente, a interessada apresenta a impugnação da exigência às fls. 246 a 263. Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas.

Nulidade do Lançamento

A insuficiente (deficiente) descrição dos fatos e o consequente cerceamento do direito de defesa.

Os autuantes promoveram a descrição do fato impositivo de forma insuficiente, superficial, tornando o lançamento nulo por dois motivos principais.

Um, porque descumpriram o disposto no artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72. Guiado pelo princípio da tipicidade, o citado dispositivo preconiza que a descrição do fato tributável deve apresentar uma evidente subsunção (vinculação) à previsão legal. Guiado pelo princípio da certeza e da segurança jurídica, o referido dispositivo impõe que o lançamento não pode assentar-se na incerteza, num estado de dúvida. Este caso não autoriza o uso de presunção.

Dois, porque a motivação genérica, aliada à sumaria indicação do montante glosado, ou seja, a não individualização dos valores glosados, implica no cerceamento do exercício do direito de defesa.

Tais vícios conjugados determinam a nulidade do lançamento.

A glosa de valores estranhos à obra

Dentro do montante lançado/glosado (R\$ 716.311,97), existem desembolsos com materiais/serviços que não foram aplicados na edificação do pavilhão, mas em outras situações.

Observação: este item deve ser analisado em conjunto com o posterior.

A inobservância do período de tempo consumido e da distribuição dos gastos havidos na construção

Diferentemente do que entendeu a fiscalização, a maior parte dos gastos havidos com a construção não ocorreu em 2005, quando teria havido o alegado desembolso de R\$ 716.311,97.

De fato, a implantação da obra (e anexos), e a correspondente distribuição dos gastos, ocorreu no período de tempo compreendido de abril/2003 a abril/2005.

Isto, aliás, está detalhado nas planilhas de fls. 35/37, elaboradas em resposta ao Termo de Intimação de 16.07.2009.

Visualizando-as, verifica-se que o total investido perfaz o montante de R\$ 875.091,51, sendo que:

- no ano-calendário 2003, foram despendidos R\$ 238.534,72;
- no ano-calendário 2004, foram despendidos R\$ 320.534,72;
- no ano-calendário 2005, foram despendidos R\$ 300.011,94.

Observação: Referidos dados não foram contestados pela fiscalização. Assim sendo, não podem ser desacolhidos pela autoridade julgadora na fase contenciosa, visto que a função de julgar não se confunde com a de lançar.

A inatingibilidade, neste feito, dos gastos correspondentes aos anos-calendário de 2003 e 2005

O *caput* do artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador.

Assim sendo, no presente feito, se cabível fosse, a glosa só poderia incidir sobre os dispêndios pertinentes ao ano-calendário 2005.

Logo, por dizerem respeito a fatos geradores enquadráveis em outros períodos de apuração (anuais), impõe-se o desfazimento da glosa dos valores correspondentes aos anos-calendário de 2003 e 2004.

De qualquer forma, mesmo que, por hipótese, os motivos apontados não fossem suficientes para desfazer o lançamento, ainda assim, como adiante é demonstrado, outros existem para determinar seu cancelamento.

A verdadeira característica (natureza jurídica) da exploração conjunta das áreas rurais

Examinando a cláusula sexta do 'contrato de parcerias agropecuárias' e do 'aditivo' anexados por cópia às fls. 47/49, verifica-se que todos os 'parceiros' colocam todas as glebas de suas propriedades, assim como as benfeitorias, maquinário agrícola e semoventes à disposição da parceria, para serem explorados pela mesma, recebendo cada um, em troca, a participação no resultado financeiro mencionado na cláusula terceira.

Examinando a 'cláusula décima', verifica-se que a administração é feita pelo Sr. Pedro Herter, o líder da família, e, no seu impedimento, pelo filho-varão (Fábio).

Examinando as Declarações de Bens (dos 'parceiros'), juntadas nos respectivos processos administrativos, verifica-se que a exploração conjunta ocorreu sobre glebas rurais com títulos de propriedade individual ou conjunta da Sra. Odila, do casal Pedro/Margareth, e dos filhos destes, Fabio e Ingrid.

Os elementos expostos autorizam concluir que, no presente caso, apesar de ser denominado como sendo de PARCERIA, o contrato revela, de fato, a pactuação de uma exploração conjunta típica de um CONDOMÍNIO FAMILIAR.

Significa dizer: não há obrigações específicas assumidas com terceiros proprietários, isto é, entre parceiro-outorgante e parceiros-arrendatários, mas a junção (exploração coletiva) do patrimônio familiar, objetivando racionalizar a administração, diminuir custos, enfim, otimizar o desempenho técnico-financeiro advindo da exploração agropecuária condominial.

Sustenta que o incontestável fato de haver uma exploração agropecuária conjunta de proprietários (condomínio familiar), impõe o afastamento das regras aplicáveis à parceria, que, em parte, embasaram o lançamento.

A irrelevância da área e da edificação estarem em nome (individual) do impugnante

A existência de título exclusivo da área de 4 ha em nome de Pedro Luiz Herter, bem como das benfeitorias (e anexos) sobre ela edificadas, não constitui motivo legal (causa) hábil para a realização da glosa em lide.

Em suma, está equivocada a premissa dos Autuantes de que pelo fato de o título de propriedade da terra-nua (4 ha) estar em nome de Pedro Herter implica na automática/consequente propriedade individual, pela mesma pessoa, das benfeitorias e anexos sobre ela (terra-nua) edificadas.

Um, porque, conforme foi destacado no início deste item, a cláusula sexta do 'contrato de parceria', obrigou o Sr. Pedro Herter a disponibilizar todas as glebas em seu nome individual para fins de exploração da parceria, sendo, pois, descabido o 'entendimento pessoal' adotado pelos autuantes, sem o inafastável apontamento de qualquer vício jurídico suficiente para invalidar tal disposição contratual.

Dois, porque nenhuma determinação legal impede que sobre a terra-nua de um alguém (no caso, do Sr. Pedro Herter), sejam construídas benfeitorias por outrem (no caso, o 'conjunto familiar'). Aliás, é algo comum, legalmente previsto (permitido). Tanto é assim que a legislação tributária estabelece tratamento diferenciado para aquela (terra-nua) e estas (benfeitorias).

Três, porque no presente caso, o fato de as despesas de construção terem sido escrituradas no 'caixa unificado' da parceria (do condomínio), evidencia o claro propósito, a evidente manifestação de vontade dos parceiros/condôminos de realizarem a edificação/benfeitorias para uso comum.

Quatro, porque o referido 'desiderato comum' é confirmado pelas notas fiscais comprobatórias dos custos/despesas, que, na quase totalidade, foram emitidas em nome de 'Pedro Luiz Herter e Outros' (ou 'Multi Agropecuária'), ou seja, do condomínio familiar.

Cinco, porque visualizando tanto este, como os processos administrativos instaurados contra os demais familiares, torna-se evidente a propriedade e a exploração condominial da edificação e benfeitorias.

A inobservância das fases da edificação e da alienação das benfeitorias

Conjuntamente com as ponderações feitas no item precedente, o Impugnante aduz que, na formalização da glosa, os autuantes deixaram de levar em consideração, ou, melhor dizendo, de distinguir as fases, isto é, os momentos cronológicos da edificação e da alienação da obra (benfeitorias e anexos).

A diferenciação é demonstrada nos subitens que seguem.

A fase (período cronológico) da edificação da obra

O momento cronológico da edificação envolveu todos os parceiros (melhor dizendo, condôminos).

Todos eles, inquestionavelmente, manifestaram conhecimento e concordância na participação conjunta dos custos.

Para ter certeza, basta ver:

- as respectivas declarações de rendimentos, onde todos, na proporção de cada um, informaram os resultados tributáveis apurados no 'caixa comum', observado que a área de 4 ha em nome de Pedro Herter não gerou rendimentos, havendo apenas custos;

- nos anexos da atividade rural, o quadro 'Dívidas vinculadas à atividade rural', onde todos condôminos declararam como sendo proporcionalmente suas, as dívidas de financiamento assumidas para fins de edificação do pavilhão e anexos.

Diante do exposto, forçoso se torna concluir que a apropriação conjunta dos custos da edificação é regular em face da concordância com a assunção dos mesmos, expressa por todos os parceiros.

Obvio é que tais atos de vontade, enquanto lícitos, usuais e legalmente permitidos, como são, não podem ser desfeitos pelo agente fiscalizador.

A fase (momento cronológico) da alienação da obra

O momento cronológico da alienação da obra ocorreu quando da sua destinação, como aporte (integralização) de capital, havido em função do ingresso do Sr. Pedro Herter como sócio na empresa "Herter Cereais Ltda".

A primeira vista, poder-se-ia afirmar que um bem de propriedade coletiva (armazém e anexos) teria sido alienado em benefício de apenas um dos 'parceiros' (condôminos).

Este, aliás, foi o entendimento adotado pelos autuantes, apoiado na premissa de que, necessariamente, o fruto da alienação deveria favorecer a todos.

Entretanto, cumpre ver se o referido fenômeno teria sido feito à revelia e em prejuízo tanto dos demais 'parceiros', quanto do Fisco.

A inexistência de prejuízo aos demais parceiros

Examinando o "Contrato de Parceria", verifica-se que na sua cláusula quarta consta que "Nenhum dos parceiros poderá transferir, ceder, emprestar os direitos existentes na presente parceira, sem a anuência por escrito de todos os parceiros".

No caso, dita anuência escrita se consumou, tanto em relação ao casal Pedro/Margareth, quanto em relação aos filhos Fábio/Ingrid, com a aposição das assinaturas na alteração contratual firmada com tal finalidade. Eventual contestação pela Sra. Maria Odila (sogra de Pedro, mãe de Margareth), deveria ser invocada pelos meios e no tempo próprio, o que não aconteceu(rá), notadamente porque tudo permaneceu no âmbito do patrimônio familiar.

O certo é que tal decisão aconteceu mediante deliberação familiar, objetivando atender conveniências negociais. De fato, a incorporação da obra ao capital da empresa 'Herter Cereais Ltda', foi feita por necessidade cadastral em nome de Pedro Herter, objetivando ampliar os limites de crédito bancário, o que, de fato, aconteceu.

A inexistência de prejuízo ao Fisco

Examinando a alienação sob o prisma fiscal, verifica-se que mesmo imputando o valor da alienação da obra (benfeitoria e anexos) à pessoa individual do Sr. Pedro Herter, não haveria prejuízos ao Fisco.

Essencialmente porque os quantitativos pertencentes aos demais 'parceiros' (condôminos), ao serem utilizados pelo Sr. Pedro na integralização do capital sem oposição dos demais parceiros consumou um fenômeno caracterizável como recebimento em doação, que representa um ganho isento.

Para os doadores (demais condôminos) sua tributabilidade ou não deveria ser objeto de procedimentos e de questionamentos diferenciados dos moldes em causa.

Outro erro de raciocínio da fiscalização

Visualizando o "Relatório de Fiscalização", verifica-se que os autuantes cometeram outro erro de raciocínio ao glosar a totalidade das despesas, sob a alegação de que não pertencem à 'parceria'.

Ora, se a ela (parceria) não pertencem, devem, então, serem atribuídas ao Sr. Pedro Herter (por extensão, à cônjuge-meeira Margareth) que, segundo a (errônea) ótica fiscal, seria(m) o único(s) empreendedor(es).

Significa dizer: se o Fisco entende que as despesas não são apropriáveis pelo grupo familiar, devem, então, serem atribuídas a alguém. Só não podem ser de ninguém.

Em sendo atribuídas ao Sr. Pedro e sua cônjuge, o motivo da glosa (contra os dois) deixaria de existir. Dentro da mesma linha de raciocínio, o resultado tributável (de ambos) deveria ser reconstituído, alterando as bases de cálculo de positivas para negativas.

Seja como for, certo é que, da forma como está formalizada, a exigência contra as pessoas de Pedro e Margareth não podem subsistir.

A improcedência da glosa das "demais despesas"

A contestação da glosa das "Demais despesas", no importe de R\$ 5.482,40 (Sr. Pedro – 20%, R\$1.096,48), apóia-se no argumento de que, por representarem dispêndios necessários e efetivos, são dedutíveis.

Independentemente disto, alerta que o crédito tributário correspondente aos valores glosados, proporcional a cada um dos parceiros, depende da decisão final a ser dada à contestação à parcela maior do lançamento.

A inexistência da omissão de receitas da atividade rural

A nulidade e improcedência da parcela do lançamento referente ao ano-calendário de 2004

Decadência

Argui a invalidade jurídica, ou inépcia da parcela do lançamento correspondente ao ano-calendário de 2004 por ter sido atingida pela DECADÊNCIA, isto é, por ter sido formalizada após o transcurso do prazo decadencial.

A 'omissão de receitas' apontada no 'Termo de Verificação', se existisse, não se caracterizaria como uma infração que os autuantes qualificam, "em tese", como crime tributário, temática esta que é abordada em posterior.

A aplicação da multa qualificada de 150% representa a forma comumente utilizada para ampliar retroativamente a abrangência temporal do lançamento.

O motivo determinante desta parcela do lançamento

Examinando o "Relatório de Fiscalização", verifica-se que inobstante a feitura de outros comentários, os autuantes promoveram o lançamento calcados num único motivo, a seguir transcrito:

Do batimento entre as receitas apuradas pela Fiscalização (R\$ 8.871.857,21) e as declaradas pela parceira rural (R\$ 7.024.676,89) e contabilizadas no livro caixa, fl. 21, verificou-se a omissão de receitas no ano-calendário 2004 no montante de R\$ 1.847.180,31, conforme planilhas anexas às fls. 227 a 233 que foram baseadas nas notas fiscais que compõem os Anexos I a IV, sendo considerados omitidos pelo sujeito passivo a proporção que lhe caberia na parceria - 20% dos valores apurados - ou seja, R\$ 369.436,06 no ano-calendário 2004.

A impugnante aduz que a 'omissão de receita' detectada com base no restrito procedimento comparativo (batimento) supracitado, contém equívocos que determinam sua inconsistência.

O cômputo de notas fiscais não correspondentes a VENDAS

No universo das notas fiscais discriminadas na planilha de fls. 227/233, existem notas fiscais que não se referem a operações de VENDA.

Estão arroladas no ANEXO 2 desta impugnação.

O cômputo de valores não recebidos em 2004

No universo das notas fiscais discriminadas na planilha de fls. 227/233, existem notas fiscais cujo recebimento não ocorreu no ano-calendário de 2004, sendo relevante observar que a tributação da pessoa física é regada pelo regime de caixa.

Estão arroladas no ANEXO 3 desta impugnação.

O cômputo de vendas cujos valores não foram recebidos

No universo das notas fiscais discriminadas na planilha de fls. 227/233, existem notas fiscais cujos respectivos valores não foram recebidos, isto é, que geraram prejuízo.

Estão arroladas no ANEXO 4 desta impugnação.

O cômputo de notas fiscais cujas vendas foram canceladas

No universo das notas fiscais discriminadas na planilha de fls. 227/233, existem notas fiscais cujas vendas foram canceladas.

Estão arroladas no ANEXO 5 desta impugnação.

O cômputo de notas fiscais cujas vendas foram devolvidas

No universo das notas fiscais discriminadas na planilha de fls. 227/233, existem notas fiscais cujas vendas foram devolvidas.

Estão arroladas no ANEXO 6 desta impugnação.

O cômputo de notas fiscais cujos valores foram declarados em anos-calendários posteriores

No universo das notas fiscais discriminadas na planilha de fls. 227/233, existem notas fiscais cujos respectivos valores foram declarados em anos-calendários posteriores, situação esta que gerou o fenômeno da postergação do imposto, passível do tratamento tributário previsto no PN-COSIT nº 02/96 (itens 5 e 6), que difere do adotado pelos Autuantes.

Estão arroladas no ANEXO 7 desta impugnação.

OBSERVAÇÃO: em face do elevado número de dados a serem examinados, o Impugnante protesta pela juntada posterior dos anexos (2 a 7) supra-referidos.

A improcedência da parcela do lançamento referente ao ano-calendário de 2005

O motivo determinante desta parcela do lançamento

Examinando as fls. 12 até 14 do "Relatório de Fiscalização", verifica-se que os autuantes promoveram o lançamento calcados no motivo a seguir transcrito:

Nos termos do art. 61, §§ 2º e 5º do Decreto nº 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda/RIR99, abaixo reproduzidos, a receita relativa aos adiantamentos para entrega futura deve ser computada na data da efetiva entrega do produto, e tal receita, assim como as demais provenientes da atividade rural, devem ser comprovadas 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. (Grifou-se).

(...).

Considerando-se que o extrato dos estoques mantidos pela parceria na Herter Cereais no ano-calendário 2005 indicam que a liquidação das CPR se deu com a entrega dos grãos, fl 90. e que, à exceção dos pagamentos parciais das CPR n. 233/2005, 245/2005 e 247/2005, não houve a comprovação de que as liquidações se deram de forma diversa da que constava nos contratos (entrega dos grãos), conclui-se pela omissão dos rendimentos auferidos nas datas de liquidação das CPR, conforme demonstrado na planilha à fl. 234, resultando na omissão de rendimentos de atividade rural no valor de R\$ 1.082.575,51 no ano-calendário 2005, dos quais, em função da parceria, 20% foram considerados omitidos pelo sujeito passivo, perfazendo R\$ 216.615,10. (Grifou-se)

A Impugnante sustenta que o raciocínio que embasou a presunção de 'omissão de receita' apurada pelos Autuantes, está alicerçado em pressupostos equivocados, carentes de base factual.

A equivocada premissa de que os adiantamentos recebidos na contratação das CPRS equivaleram a operações de venda de produtos

A Impugnante diverge de tal entendimento. Isto porque, como o próprio nome diz, os mesmos representam meros adiantamentos de recursos financeiros, concedidos à vista da promessa de uma venda futura de produto agrícola.

Tanto é assim, que nos respectivos contratos (CPRs) existe cláusula (7.1) prevendo que o inadimplemento do pactuado (entrega do produto), implica, alternativamente, na liquidação financeira do negócio.

Assim sendo, tais 'adiantamentos' têm a natureza de operação financeira, e, na esfera tributária, como tal devem ser tratados.

A equivocada premissa de que as liquidações contábeis dos adiantamentos materializaram operações de entrega de grãos

A Impugnante diverge de tal entendimento, porque:

- configura uma simples ilação, que, no máximo, pode representar um começo de prova, inábil para embasar qualquer exação;
- não tem lastro documental, não faz referência às notas fiscais pertinentes a tais operações;
- não condiz com a realidade dos fatos;
- inobserva que (tais liquidações) vinculam-se aos adiantamentos anteriormente recebidos, de caráter (natureza) exclusivamente financeiro(a);
- não atenta que as CPRs e eventuais descumprimentos do que nelas é pactuado, solucionam-se com as regras que as disciplinam, não imposições tributárias.

A equivocada premissa de que a liquidação contábil dos adiantamentos financeiros caracterizou vendas de produtos sem nota fiscal

Examinando os assentamentos contábeis de fls.25/29 verifica-se que neles constam a prática de dois tipos de operações.

As denominadas compras diretas, cujos quantitativos estão consignados nos 'extratos de estoques', referidos pelos Agentes Fiscais. São as que, de fato, envolveram a entrega (tradição) de grãos.

Já os demais registros - processados sob o sumário título de 'contrato CPR' e 'Liquidação CPR' - vinculam-se à pactuação (contratação) das CPRs e dos respectivos adiantamentos de recursos financeiros. Por sua natureza financeira, estas operações, por óbvio, não são passíveis de notação nos 'extratos de estoque'.

Diante de tal contexto, forçoso é concluir que a liquidação contábil dos adiantamentos financeiros em tela, não autoriza o Fisco inferir de forma presuntiva, isto é, sem apoio em qualquer elemento probatório documental/factual, que a liquidação contábil dos adiantamentos financeiros materializou a venda de grãos sem nota fiscal.

A inobservação da existência de notas fiscais cujos valores foram declarados em anos-calendários posteriores

No universo das operações discriminadas na planilha de fl. 234, podem existir valores que foram declarados em anos-calendários posteriores.

Em se confirmando tal situação, resta caracterizado apenas o fenômeno da postergação do imposto, passível do tratamento tributário previsto no PN-COSIT nº 02/96.

OBSERVAÇÃO: a Impugnante está reconstituindo as operações referentes aos contratos de CPR, no sentido de avaliá-las com exatidão. Todavia, em face do elevado número de dados a serem examinados, não concluiu os trabalhos até esta data.

Protesta pela sua juntada dos elementos probatórios em momento posterior, os quais irão compor o ANEXO 8.

A inaplicabilidade da multa qualificada de 150%

Examinando a fl. 16 do "Relatório de Fiscalização", verifica-se que os Autuantes aplicaram a multa qualificada de 150% sobre o IRPF cobrado sobre a alegada "Omissão de Receita da Atividade Rural", sob os argumentos de que:

- no ano-calendário de 2004, "uma parte considerável das notas fiscais emitidas não foram oferecidas à tributação";

- no ano-calendário de 2005, "não houve emissão de notas fiscais das vendas relativas às entregas de produto em cumprimento aos contratos de adiantamento".

Descabimento da aplicação da multa de 150% no ac 2004

Da exposição supra, extrai-se que o lançamento havido no ano-calendário de 2004 incidiu sobre receitas cujo somatório foi objeto de emissão de nota fiscal.

Assim sendo, resta evidente a inexistência do fenômeno sonegação, que os Autuantes atribuíram à situação em comento.

Além da referida ausência de sonegação, demonstrou, com base em vários motivos, que, de fato, inexistente a omissão de receita apontada.

De qualquer modo, mesmo que se alguma diferença houver a tributar, a mesma decorre de falhas havidas, seja no controle do manuseio e processamento das notas fiscais de produtor, seja por falha do contador no preenchimento das declarações, o que não caracteriza a existência do pretenso "dolo" alegado pelos Autuantes.

Insofismavelmente, tais irregularidades caracterizam-se como infrações administrativas, puníveis mediante a aplicação da multa de ofício de 75%. Nada mais.

A decadência do lançamento referente ao ano-calendário 2004

Tendo sido demonstrado o descabimento da aplicação da multa de 150%, o efeito decorrente que se impõe é de que o lançamento referente ao ano-calendário 2004 está atingido pela decadência .

O descabimento da aplicação da multa de 150% no ac 2005

Da síntese feita no início deste capítulo, extrai-se que o lançamento havido no ano-calendário de 2005 incidiu sobre a omissão de receitas decorrente da não emissão de notas fiscais das vendas no cumprimento a contratos de adiantamento.

A Impugnante chama atenção do Julgador que a constatação em tela resulta do uso de uma presunção pessoal dos Autuantes.

Noutros termos: diante da constatação de que alguns contratos de CPR anteriormente pactuados mediante a concessão de adiantamentos de recursos financeiros foram liquidados sem a indicação das notas fiscais que lhes dariam ensejo, os Autuantes presumiram que houve a entrega de produtos sem emissão de notas fiscais.

Ora, dita presunção não pode prosperar por carecer de uma base factual e documental mínima. Ademais, demonstrou, com base em vários motivos, que, de fato, inexistiu a omissão de receita apontada.

Assim sendo, resta evidente a inexistência do fenômeno sonegação, que os Autuantes atribuíram à situação em comento.

Os pedidos

Preliminarmente, que seja declarada a nulidade do lançamento, a decadência da parcela do lançamento referente ao ano-calendário 2004.

No mérito, o cancelamento do auto de infração, determinando, após, o arquivamento do processo fiscal.

Diante desses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, afastou a preliminar de nulidade, acatou preliminar de decadência para o exercício 2005 e no mérito julgou procedente em parte o lançamento, mantendo o imposto no exercício 2005 no valor de R\$13.105,61, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros mora e mantendo o imposto no exercício 2006 no valor de R\$58.795,27, acrescido da multa de 150% e dos juros, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. Não tendo sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, o prazo para o lançamento de ofício do imposto sobre a renda da pessoa física cujo pagamento tenha sido antecipado pelo contribuinte.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO. INVESTIMENTOS. Consideram-se despesas de custeio e investimentos aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionadas com a natureza da atividade exercida e comprovados com documentação hábil e idônea.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITAS. Constitui omissão de receitas da atividade rural a não apropriação, no livro caixa, dos valores obtidos por meio de liquidação de CPR com entrega dos produtos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A multa de ofício no percentual de 150% deve ser aplicada quando restar comprovada a intenção dolosa do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 298 a 314, repetiu os mesmos argumentos da impugnação relativos aos valores mantidos pela decisão recorrida, acrescentando o seguinte:

A nulidade da decisão de primeira instância materializou-se em face dos vícios formais a seguir apontados.

A Turma Julgadora houve por bem AFASTAR o total da glosa promovida pela fiscalização, e, alternativamente, MANTER (?) o valor incidente sobre a da quantia de R\$ 46.740,13, correspondente a 20% de R\$ 233.700,67, valor este (glosado) que foi objeto de outro lançamento contra outro contribuinte (Pedro Herter), noutro processo - PAF nº 11060.001682/2010-60.

Ora, tal procedimento colide frontalmente com os parâmetros administrativo-processuais previstos no Decreto nº 70.235/72, pois, desconhece os fatos do outro processo protegido pelo sigilo fiscal, impedindo o exercício do direito constitucional à ampla defesa. Noutros termos, alterou o critério jurídico adotado pela fiscalização.

Entretanto, restou ciente que respectivo auto de infração foi cancelado em julgamento de primeira instância. Considerando, então, que além das anomalias alhures apontadas, a decisão de 1º grau ora recorrida está embasada numa **PROVA EMPRESTADA INEXISTENTE**, impõe-se concluir pela sua total insubsistência jurídica.

Visualizando a temática sob o ponto de **vista** da Turma Julgadora, cumpre verificar se no ganho de capital apurado e tributado de, ofício na integralização de capital promovida pelo Sr. Pedro Herter (PAF **11060.001682/2010-60**), o "custo das benfeitorias" perfaz o montante de R\$ 233.700,67. ;

A Recorrente afirma que NÃO. Fundamentalmente porque a fiscalização **agiu ilegalmente** ao apurar e tributar o ganho de capital em questão mediante a **soma conjunta** dos valores correspondentes às alienações da terra-nua e das benfeitorias/equipamentos.

Segundo o estipulado no artigo 4., § 3., da Lei nº 8.023/90, a '**terra-nua**' está submetida a um regime especial de tributação, denominado pela legislação fiscal como 'Tributação Definitiva', ou seja, sob um critério diferenciado dos demais rendimentos das pessoas físicas. Em síntese: **apenas o ganho obtido na alienação da mesma (terra-nua), submete-se à tributação na modalidade 'ganho de capital'**.

Por sua vez, os ingressos correspondentes à alienação de tudo quanto é catalogável no amplo conceito de 'benfeitorias' - inclusas as edificações - submetem-se ao mesmo regime dos demais rendimentos oriundos da exploração da atividade rural das pessoas físicas, ou seja, sujeitos à tabela progressiva e à consolidação da base tributável, realizada através da Declaração de Ajuste Anual. {

Destarte, deduzindo-se que a fiscalização apurou e tribudou o ganho de capital em questão mediante a soma conjunta dos valores correspondentes às alienações da

terra-nua e das benfeitoras/equipamentos, impõe-se concluir que promoveu um lançamento legalmente equivocado, improcedente.

Seguiu o Recurso Voluntário repetindo os mesmos itens da impugnação acima transcritos como segue:

- A glosa de valores estranhos à obra
- A inobservância do período de tempo consumido e da distribuição dos gastos havidos na construção
- A inatingibilidade, neste feito, dos gastos correspondentes aos anos-calendário de 2003 e 2004
- A verdadeira característica (natureza jurídica) da exploração conjunta das áreas rurais)
- A irrelevância da área e da edificação estarem em nome (individual) do impugnante
- A inobservância das fases da edificação e da alienação das benfeitorias
- Outro erro de raciocínio da fiscalização
- A improcedência da glosa das "demais despesas"
- Recurso contra a manutenção da tributação de omissão de receita da atividade rural
- Recurso contra a manutenção da 'multa qualificada de 150%'

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o julgamento de segunda instância administrativa.

É O RELATÓRIO.

Voto

Conselheiro Rubens Maurício Carvalho.

ADMISSIBILIDADE

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

PRELIMINARES.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA AUTUAÇÃO / AC. DRJ. PROVA EMPRESTADA. PAF nº 11060.001682/2010-60.

Alega o recorrente que desconhece os fatos do outro processo protegido pelo sigilo fiscal, impedindo o exercício do direito constitucional à ampla defesa. Noutros termos,

alterou o critério jurídico adotado pela fiscalização, culminando na nulidade da decisão recorrida.

Em relação ao desconhecimento da contribuinte do outro processo do Sr. Pedro Herter, aclaramos que na própria impugnação apresentada, consta o seguinte:

O sujeito passivo explora atividade rural em parceria com i outros membros da família que possui as seguintes denominações possíveis, conforme contrato de parceria, firmado em 11/01/2001, e termo aditivo, firmado em 22/01/2001; levados a registro em 13/02/2001 e 21/11/2001, respectivamente, fls. 47 a 49: Multi Agropecuária, Multi Parceria Agropecuária ou Multi Pap, cabendo a administração a Pedro Luiz Herter e, em seu impedimento, Fábio Pinto Herter. ;

Nas cláusulas do contrato, fls. 47 a 48, constou que os cinco parceiros agrícolas, Pedro Luiz Herter; Maria Odila Abreu Pinto Terra; Margareth Maria Pinto Herter; Ingrid Pinto Herter; e Fábio Pinto Herter, fariam jus à participação sobre o resultado financeiro na proporção de 20% para cada um e que os parceiros deveriam colocar todas as glebas rurais de suas propriedades, bem como as benfeitorias, maquinário agrícola e semoventes à disposição da parceria para serem exploradas pela mesma, recebendo, em troca a participação do resultado financeiro.

Ou seja, o outro processo que trata do ganho de capital e que serviu de base pela DRJ para a determinação dos "custos das benfeitorias" é do seu pai e sócio responsável pela parceria rural fiscalizada que comungavam de um mesmo livro caixa. Ora, diante de comprovado estreito relacionamento, não é razoável supor que a contribuinte teve o seu direito de defesa cerceado pela falta de condições de conhecer o conteúdo do processo referido pela DRJ no acórdão recorrido.

O que a DRJ fez foi a correta adequação de um critério único na avaliação dos custos das benfeitorias do imóvel de 4ha, no bojo das auditorias fiscais realizadas e não há o que se falar de prejuízo ao contribuinte quando essa adequação culminou na redução do valor do crédito tributário lançado. Diferentemente seria se houvesse algum agravamento a exação cobrada mas não foi isso que ocorreu.

A própria interessada trouxe com o recurso cópia do Acórdão da DRJ do Processo nº 11060.001682/2010-60, demonstrando que tem acesso e conhecimento do processo de ganho de capital lançado em nome do seu pai e, assim, afasto qualquer acusação que o critério adotado pela DRJ nesse tema possa ter causado alguma preterição ao direito de defesa ou ilegalidade.

Em relação as demais nulidades e ilegalidades trazidas no recurso, na autuação, adotou-se o critério legal e normativo de apuração do tributo e não é crível que a contribuinte possa não ter entendido os procedimentos adotados e as provas que deveriam ser produzidas por ele.

Importante observar que nenhum ato será declarado nulo, se da alegada nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa, CPP, art. 563, como no presente caso.

Da análise dos autos, verifica-se que o interessado foi intimado em diversas vezes a apresentar documentação comprobatória durante a fiscalização, como se vê, v.g., nas

intimações às fls.: 03, 06, 52, 74, 79, 82, 85, 95, 106, 114. E com base nos documentos e provas trazidos aos autos fez-se o lançamento.

Ainda, ao contribuinte foi dada oportunidade em todas as fases processuais de julgamento administrativo, de primeira e segunda instância, condições necessárias para apresentar provas das suas alegações.

Sendo assim, tendo sido facultado ao interessado o pleno exercício do contraditório e ampla defesa, que lhes são assegurados pelo art. 5.º, inciso LVI, da Constituição, não vejo qualquer cerceamento ou ilegalidade para se requerer qualquer nulidade do lançamento em questão.

MÉRITO.

INFRAÇÃO GLOSA DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL.

Em relação as alegações recursais dessa infração, importante frisar que a glosa sobre despesas de construção feita pela autoridade fiscal diz respeito exatamente às benfeitorias realizadas no terreno de 4ha, conforme trecho do Relatório Fiscal:

Procedemos, então, à glosa das despesas de construção do galpão e demais benfeitorias efetuadas pelo Sr. Pedro no imóvel de matrícula nº 11.702 (fração de terras de 4 ha) por estarem indevidamente contabilizadas no livro caixa da atividade rural da parceria.

Em relação a estas despesas indevidamente utilizadas pela parceria rural, deve-se observar que, embora o Sr. Pedro tenha indicado que sua contabilização tenha ocorrido na conta "Construções e Reformas", subconta "Materiais, manutenção e conservação de imóveis", pode-se inferir que os valores que constam das demais subcontas também estão relacionadas com a construção: mão-de-obra, construções de cercas, fretes e carretos, honorários, hora-máquina e mudas e reflorestamento. Portanto, procedeu-se à glosa do valor total contabilizado na conta "Construções e Reformas" no ano-calendário 2005, no montante de R\$ 716.311,97, fls. 30-v, cabendo ao sujeito passivo a glosa de despesas de livro caixa de R\$ 143.262,39, 20% do valor total, em decorrência da proporção que lhe cabe na parceria rural.

O contribuinte contesta este valor afirmando o seguinte:

Visualizando-as, verifica-se que o total investido perfaz o montante de R\$ 875.091,51, sendo que:

- no ano-calendário 2003, foram despendidos R\$ 238.534,72;*
- no ano-calendário 2004, foram despendidos R\$ 320.534,72;*
- no ano-calendário 2005, foram despendidos R\$ 300.011,94.*

Observo que a soma dos valores não bate com o valor total informado pelo contribuinte, ou seja a soma das parcelas é de 859.081,38 e não 875.091,51. Ou seja, os argumentos da contribuinte estão inconsistentes e nenhum ponto específico de erro de cálculo foi demonstrado.

Já a DRJ considerou que em 2005 os investimentos com benfeitorias de R\$ 233.700,67, valor menor do que aquele indicado pelo contribuinte na impugnação, superando assim todas as questões de mérito levantadas pelo recorrente acerca dessa exação, pois, atendeu o pleito do próprio recorrente acima da suas próprias expectativas.

Já em relação a glosa das "demais despesas", o contribuinte traz em seu recurso apenas uma observação dizendo *que o destino do crédito tributário proporcional à glosa dos valores em questão, depende da decisão final a ser dada à contestação às demais parcelas do lançamento*, fl. 307. Entendo que esse mero alerta nos seus próprio dizeres em nada pode modificar a infração e, assim, determino a sua manutenção.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

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 11060.003728/2010-85, já foi julgado por no Acórdão nº **2101-001.565**, de 14/03/2012, tendo como relator do voto o conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, retificado pelo Acórdão nº **2101-01.852**, 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*:

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

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.ºs 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 cômputo 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.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de ACOLHER os embargos para rerratificar o Acórdão n.º 210101.565, de 17 de abril de 2012, para dar provimento em parte ao recurso, para determinar: (i) a exclusão da base de cálculo do imposto dos valores relativos à glosa de despesas da atividade rural, “despesas com construção”, mantendo a glosa de despesas especificamente em relação ao IRRF pago (“demais despesas”), (ii) 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, bem como (iii) a redução da multa aplicada sobre a omissão de rendimentos ao patamar de 75%.

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:

272	5.577,51
274	60.000,00
275	6.000,00
276	20.000,00
277	11.000,00
12000	12.000,00
235	25.000,00
248	25.000,00
25000	25.000,00
260	130.000,00
178	50.000,00
279	12.000,00
TOTAL	381.577,51

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)

Multa Qualificada

Por fim, 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 consequente 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 nº 14 deste CARF, vazada nos seguintes termos:

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”

Sendo assim, voto no sentido de afastar a aplicação da multa qualificada relativa à omissão de rendimentos provenientes da atividade rural. (grifei)

CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO PARA DAR PROVIMENTO EM PARTE para: (i) Rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida; (ii) excluir da base de cálculo, relativa à omissão de rendimentos da atividade rural, o valor de R\$ 76.315,50, relativo a CPRs liquidadas mediante a devolução dos valores antecipados, bem como (iii) a reduzir a multa aplicada sobre a omissão de rendimentos ao patamar de 75%.

Assinado digitalmente.

Rubens Maurício Carvalho - Relator.