



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

Processo nº 11060.003727/2010-31
Recurso nº 939.618 Voluntário
Acórdão nº 2801-002.647 – 1ª Turma Especial
Sessão de 15 de agosto de 2012
Matéria IRPF
Recorrente PEDRO LUIZ HERTER
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as alegações de nulidade quando não se vislumbra nos autos nenhuma uma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Não é nulo o acórdão de primeira instância que exaure a matéria contida na impugnação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL. CONTRATO MEDIANTE ENTREGA FUTURA. NÃO CUMPRIMENTO. RESTITUIÇÃO DO VALOR ANTECIPADO. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Cabível a exclusão da base de cálculo do lançamento referente à omissão de rendimentos da atividade rural quando devidamente comprovado nos autos a restituição em espécie (devolução) de valores correspondentes a uma parte dos títulos (CPR- Cédula de Produto Rural) relacionados na autuação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SÚMULA 14 DO CARF.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150%, condiciona-se à comprovação, por parte da autoridade lançadora, do evidente intuito de fraude do contribuinte, o que não restou caracterizado nos autos.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir o valor de R\$ 76.315,50 da base de cálculo lançada a título de omissão de rendimentos da atividade rural, ano-calendário 2005, e para desqualificar a multa de ofício exigida com supedâneo nesta mesma infração, reduzindo-a ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Antonio de Pádua Athayde Magalhães – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre, Tânia Mara Paschoalin e Sandro Machado dos Reis. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Luiz Cláudio Farina Ventrilho.

Relatório

Mediante Auto de Infração, às fls. 275/300, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, referente aos exercícios 2005 e 2006, anos-calendários 2004 e 2005, no valor total de R\$ 587.856,60, incluídos multa proporcional e juros de mora.

Segundo a descrição dos fatos e o enquadramento legal constantes da peça de autuação e do Relatório Fiscal que a integra, refere-se o presente lançamento às seguintes infrações à legislação tributária:

- i) omissão de rendimentos da atividade rural (anos-calendários 2004 e 2005).
- ii) glosa de despesas da atividade rural (ano-calendário 2005).

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

Cientificado do lançamento o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 305/322, com os argumentos de defesa a seguir resumidos:

- Nulidade do Lançamento

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

Os autuantes promoveram a descrição do fato imponível 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 e anexos, 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. 34/36, 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.

Logo, se foram, ainda que tacitamente, acolhidos pela autoridade lançadora, 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-calendários 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.

Argüi a decadência do direito do Fisco promover a glosa dos gastos relativos ao ano-calendário 2003.

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. 47/52, 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, Fábio 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 4ha 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/conseqüente 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 Impugnante (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 parceria, 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 (do Sr. Pedro).

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, (...)

O 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. 288/294, 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. 288/294, existem notas fiscais cujo recebimento não ocorreu no ano-calendário de 2004, sendo relevante observar que a tributação da pessoa física é regida 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. 288/294 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. 288/294, 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. 288/294, 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. 288/294, 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-118. 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. 295, 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).***

O 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

O 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

O 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.117/119 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. 295, 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: o 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, inexistia 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.

O 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.

Após o exame da lide, a 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Porto Alegre/RS decidiu pela procedência em parte a impugnação:

- i) rejeitando a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante;
- ii) desqualificando a multa de ofício correspondente à omissão de rendimentos da atividade rural do ano-calendário 2004, e acatando a preliminar de decadência suscitada;
- iii) no mérito, manteve tão-somente a exigência do imposto no valor de R\$ 39.724,13, referente à omissão de rendimentos da atividade rural do ano-calendário 2005, acrescido da multa de 150% e dos juros de mora.

Transcritas a seguir as ementas constantes da peça decisória (Acórdão DRJ/POÁ nº 10-30.957, de 27/04/2011, às fls. 328/352.

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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Com a ciência da decisão *a quo* ocorrendo em 23/05/2011, nos termos do AR – Aviso de Recebimento à fl. 357, o contribuinte interpôs, em 22/06/2011, o Recurso Voluntário às fls. 359/365, apresentando argumentos quanto à parte do lançamento mantida pela primeira instância, ou seja, e que se refere à tributação da omissão de “Receitas da Atividade Rural” do ano-calendário 2005. Solicita o recorrente o reexame dos seus argumentos contra a exigência desta parcela do lançamento, bem como sejam analisados e considerados os documentos colacionados juntamente com a peça recursal (Anexo A), que comprovariam suas alegações. Também questiona a multa de qualificada de 150% mantida pela DRJ.

Ao final, o recorrente requer seja declarada a nulidade do lançamento e/ou da decisão de primeira instância; ou, no mérito, o cancelamento, por improcedente, do crédito tributário mantido no julgamento de primeira instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator.

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Como se observa do Relatório, nessa fase recursal, limita-se a discussão em torno da “omissão de rendimentos da atividade rural” atinente ao ano-calendário 2005, e no tocante à exigência da multa de ofício qualificada em razão desta infração capitulada na peça de autuação.

No entanto, inicialmente, cumpre salientar que não assiste razão ao recorrente quanto à suscitada “*nulidade do lançamento e/ou da decisão de 1ª instância*”.

O auto de infração em epígrafe se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993. Assim, ao constatar a ocorrência da infração e efetuar o lançamento dos valores (tributo e acréscimos legais) que entendeu serem devidos, mediante aplicação do direito tributário material, a autoridade lançadora tão-somente cumpriu com o seu dever de ofício, competência que lhe é privativa, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto à decisão de primeira instância, verifica-se que foi proferida nos exatos limites da lide, examinando os elementos de prova até então colacionados ao processo e expressamente todas as razões de defesa apresentadas na impugnação, esgotando a temática posta em julgamento. Portanto, a contrariedade do recorrente com a motivação esposada no acórdão guerreado não constitui qualquer vício material capaz de incorrer em sua plena descon sideração, até porque o livre convencimento do julgador administrativo encontra-se resguardado pela norma processual.

Assim, não vislumbro no presente processo vícios que dêem causa à nulidade do lançamento e/ou da decisão recorrida, pelo que rejeito a preliminar suscitada pelo recorrente.

No tocante à questão de mérito que restou em litígio, corroboro com o entendimento da autoridade lançadora de considerar omissão de receitas da atividade rural a liquidação de CPR (Cédula de Produto Rural), nas datas estipuladas no título, sem a prova de que esta liquidação se deu na forma contratual estabelecida (ou seja, com a confirmação da entrega do produto comercializado - no presente caso, entrega de grãos), salvo aquelas em que o contribuinte demonstre que houve o ressarcimento em dinheiro pela apresentação da transferência do numerário.

O contribuinte insiste na afirmação de que a liquidação contábil dos adiantamentos financeiros não autoriza o fisco inferir de forma presuntiva que tal procedimento (liquidação) materializou a venda destes produtos agrícolas sem nota fiscal. Sustenta que nas operações discriminadas na planilha à fl. 295 podem existir valores que foram declarados em anos-calendários seguintes.

Todavia, quanto a isto, o acórdão recorrido já havia corretamente ressaltado que “*a possível tributação, pelo contribuinte, em ano posterior, não afasta o lançamento correto, no ano calendário 2005. Caso comprovado o erro, no máximo, permite-se a restituição, em processo autônomo, do valor pago a maior em ano posterior*”.

Ademais, sobre essa matéria é cediço que, nos termos do art. 61, §2º do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para a entrega futura, devem ser computados como receita no mês da efetiva entrega do produto, *in verbis*:

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.”

Outrossim, a receita da atividade rural é 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 pelos fiscos estaduais, conforme estabelece o §5º desse mesmo art. 61 acima transcrito.

Portanto, a CPR é um instrumento de venda a termo, em que o produtor recebe o valor da venda à vista assumindo o compromisso da entrega futura do produto. A CPR é um título líquido e certo, exigível pela quantidade e qualidade do produto nela previsto, tendo sido regulamentada pela Lei nº 8.929, de 22 de agosto de 1994.

Tratando-se 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, posto que se ampara em regime jurídico distinto. A respeito, verifica-se que os títulos analisados nos autos não atendem aos requisitos estabelecidos na norma legal que instituiu esta modalidade de CPR (Lei nº 10.200, de 2001), quais sejam: a 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, além da denominação a ser identificada como um título financeiro.

Intimado pela fiscalização o contribuinte informou que as CPR estavam sendo cumpridas mediante ressarcimento em dinheiro, anexando recibos e comprovantes de transferência de numerário para a empresa Herter Cereais. A autoridade lançadora considerou alguns recibos e comprovantes apresentados, tanto que, em relação às CPR nºs 233/2005, 245/2005 e 247/2005, fls. 205 a 207, foi efetuado o pagamento parcial pelo recorrente, mediante devolução em dinheiro dos valores que constam da planilha às fls. 295 e 296, uma vez que, além dos recibos, havia a comprovação da transferência do numerário. Quanto às demais CPR relacionadas na planilha à fl. 296 foram apresentados somente recibos da Herter

Cereais Ltda. no entanto, sem a comprovação do efetivo pagamento (transferência dos recursos para a referida empresa).

Por ocasião do julgamento *a quo*, embora o recorrente tenha protestado em sua impugnação pela juntada de novos elementos de prova em relação a este ressarcimento de numerário (para liquidação das CPR), naquela fase processual nenhuma documentação foi anexada aos autos para apreciação da DRJ, conforme destacado no voto proferido naquela decisão.

Entretanto, visando comprovar as liquidações dos títulos (CPR) que serviram de fundamento para o arbitramento da base de cálculo do imposto devido à omissão de rendimentos em discussão, requer o contribuinte que sejam apreciados os documentos às fls. 367/376 anexados juntamente com a peça recursal.

Ressalte-se que, em obediência ao princípio da verdade material, a apresentação de provas em sede de recurso não inviabiliza a sua apreciação. O fato gerador da obrigação tributária somente ocorre quando verificada sua hipótese de incidência (prevista em lei), não podendo eventual omissão na apresentação anterior de elementos de prova dar causa à obrigação tributária.

Sobre o tema, trago à colação o seguinte acórdão do Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO — PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO — PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL. - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. “No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento”. (Ac. 103-18789 — 3ª. Câmara - 1º. C.C.). Recurso negado. Número do Recurso: 301-120475 Turma: TERCEIRA TURMA. Número do Processo: 10320.001705/98-35 Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA Matéria: REDUÇÃO Recorrente: FAZENDA NACIONAL Interessado(a): BILLITON METAIS S/A Data da Sessão: 09/11/2004 09:30:00 Relator(a): Paulo Roberto Cuco Antunes. Acórdão: CSRF/03-04.194 Decisão: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

Assim, nesse contexto, após análise destes documentos em conjunto com os demais elementos presentes nos autos, concluo que:

i) o recibo de transferência entre contas realizada em 14/11/2005, à fl. 367, no valor total de R\$ 800.000,00, e o recibo à fl. 368 emitido pela empresa Herter Cereais Ltda. acusando o recebimento dos valores referentes a algumas CPR relacionadas no presente

lançamento (n.ºs 272, 274, 275, 276, 277, 12000, 235/2005, 248/2005, 25000, 260/2005, 178, e 279) se revela como documentação hábil a comprovar a restituição (total ou parcial) dos valores adiantados, visto que não houve a liquidação destas CPR mediante a entrega do produto. É o que se demonstra na planilha a seguir:

CPR nº	CREDOR	DEVEDOR	VALOR (R\$)	DEVOLUÇÃO (R\$)	DOCUMENTOS/ RECIBOS
272	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	15.000,00	5.577,51	fls. 367/368
274	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	60.000,00	60.000,00	fls. 367/368
275	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	6.000,00	6.000,00	fls. 367/368
276	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	20.000,00	20.000,00	fls. 367/368
277	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	11.000,00	11.000,00	fls. 367/368
12000	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	12.000,00	12.000,00	fls. 367/368
235/2005	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	25.000,00	25.000,00	fls. 367/368
248/2005	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	25.000,00	25.000,00	fls. 367/368
25000	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	25.000,00	25.000,00	fls. 367/368
260/2005	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	130.000,00	130.000,00	fls. 367/368
178	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	50.000,00	50.000,00	fls. 367/368
279	Herter Cereais Ltda.	Pedro L. Herter & Outros	12.000,00	12.000,00	fls. 367/368
TOTAL	-	-	391.000,00	381.577,51	-

Portanto, obedecendo-se à mesma linha de entendimento adotada no lançamento, observa-se que restou comprovado pelo recorrente a restituição de R\$ 381.577,51 no tocante às CPR citadas no demonstrativo acima. Deste modo, deve ser excluído da base de cálculo relacionada à “omissão de rendimentos da atividade rural” do ano-calendário 2005 o valor de R\$ 76.315,50, equivalente à parcela atribuída ao recorrente diante do contrato de parceria verificado na autuação, ou seja, 20% (vinte por cento) do montante restituído à empresa Herter Cereais Ltda. ($R\$ 381.577,51 \times 0,20 = R\$ 76.315,50$).

ii) com relação às CPR n.ºs 231, 233 (parcial), e 236, tem-se a salientar que os recibos acostados às fls. 369/370 não são suficientes à demonstração de que os valores ali registrados foram efetivamente transferidos pelo devedor (recorrente) ao credor (Herter Cereais Ltda.), devendo ser mantida a parcela da exigência fiscal referente a estes títulos, conforme devidamente fundamentada no auto de infração.

iii) quanto às CPR n.ºs 233 (parcial), 241, 243, 245, 258, 261, 262, 263, 265, 267, 270, e 272 (parcial), verifico que as notas fiscais anexadas às fls. 372/373 e 375/376 do presente processo não fazem qualquer referência a estes títulos os quais o contribuinte sustenta terem sido liquidados mediante a entrega de produto (grãos). Também, conforme já salientado, a apresentação tão-somente de recibos (fls. 371 e 374) não é suficiente para a comprovação exigida, porquanto ausente a prova da transferência do numerário.

Assim, diante do acima exposto, cabível a exclusão tão-somente do valor de R\$ 76.315,50 da base de cálculo lançada a título de omissão de rendimentos da atividade rural no ano-calendário 2005.

Noutra parte posta à discussão, que trata do agravamento da multa de ofício, impende observar que, de acordo com o artigo 957, inciso II, do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, a multa será de 150%, nos casos de evidente intuito de fraude (base legal - arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964).

Entretanto, entendo que nos autos não ficou caracterizado o nexo causal, a relação de causa e efeito nos crimes tributários previstos no diploma legal acima citado, visto

não haver provas suficientes de que o recorrente tenha agido dolosamente no sentido de ludibriar ou enganar a Fazenda Pública.

Partindo-se da premissa albergada no nosso ordenamento jurídico, no sentido de que quem acusa tem o dever de provar, e de que ninguém pode ser acusado sem provas e sem que lhe seja dado o direito de opor-se e apresentar prova em contrário, impõe-se à exigência de que cabe a autoridade fiscal apresentar as provas, irrefutáveis, da conduta configurada na lei. Neste sentido, a lei exige que o intuito de fraude e sonegação seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possa suscitar dúvidas acerca do dolo e da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei.

Ademais, o fundamento desta parcela do lançamento, cuja multa foi agravada, foi a presunção legal de omissão de rendimentos, fato que apenas transfere o ônus da prova para o contribuinte, assim, a prova do intuito doloso é ônus do acusador, ou seja, no presente caso, ao que se revela, a mera inversão do ônus da prova proporcionada pela liquidação do título (CPR) e a conseqüente entrega do produto (grãos) não permite inferir a existência de dolo, fraude ou simulação.

Nesse sentido, a Súmula nº 14 do CARF:

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”

Isto posto, **VOTO** no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para excluir o valor de R\$ 76.315,50 da base de cálculo lançada a título de omissão de rendimentos da atividade rural, ano-calendário 2005, e para desqualificar a multa de ofício exigida com supedâneo nesta mesma infração, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado digitalmente
Antonio de Pádua Athayde Magalhães