



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.722817/2015-18
ACÓRDÃO	2003-006.850 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA APARECIDA GALLETTI DE QUEIROZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO PREMATURO. ADMISSIBILIDADE. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (CPC). APLICAÇÃO SUPLETIVA E SUBSIDIÁRIA. PRINCÍPIOS PROCESSUAIS. INSTRUMENTALIDADE. BOA-FÉ. CELERIDADE. APLICÁVEIS.

O recurso prematuro, assim entendido quando interposto antes da ciência formal do acórdão recorrido, se atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no PAF, deverá ser conhecido. Trata-se de observância dos princípios da instrumentalidade, boa-fé e celeridade processual, assim como da aplicação supletiva e subsidiária do Código de Processo Civil (CPC) ao PAF.

PAF. LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

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

PAF. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. CONHECIMENTO ESPECÍFICO. PROVA DOCUMENTAL. SUBSTITUIÇÃO. DESNECESSIDADE. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 163. APLICÁVEL.

As diligências e perícias não se prestam para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento específico. Logo, indefere-se

tais pleitos, caso prescindíveis para o deslinde da controvérsia, assim considerado quando o processo contiver elementos suficientes para a formação da convicção do julgador.

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

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

GLOSA DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL.

Todas as despesas relativas à atividade rural devem ser devidamente comprovadas pelo contribuinte mediante documentação idônea e hábil a demonstrar a ocorrência da operação, bem como, sua natureza.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator e Presidente em exercício

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (presidente em exercício), Ronnie Soares Anderson (substituto integral) e Leonardo Nunez Campos (substituto integral).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da glosa de despesas da atividade rural.

Autuação

A Recorrente e seu cônjuge detêm 53,95% (cinquenta e três, vírgula noventa e cinco por cento) de participação na exploração de atividade rural, em condomínio, nos arrendamentos denominados “Fazendas Jamaica, Girassol e São João”, bem como “Arrendamento - TO”. Contudo, pelo fato de tributarem dita exploração separadamente, resta a tributação

individualizada no percentual de 26,975% (vinte e seis, vírgula novecentos e setenta e cinco por cento), correspondente a 50% (cinquenta por cento) da mencionada participação (processo digital, fls. 1.248 e 1.249).

Assim considerado, consoante se vê no Termo de Verificação Fiscal, foi constituído crédito tributário decorrente da glosa de despesas totalizada em R\$ 2.511.390,16, de cujo montante foi deduzido o saldo de Prejuízo a Compensar no valor de R\$ 128.286,32, nestes termos (processo digital, fls. 1.511 a 1.533):

1. glosa de despesa com ração no valor de R\$ 75.465,10, por falta de comprovação da respectiva natureza;
2. glosa de despesa com compra de gado no valor de R\$ 615.782,97, por falta de comprovação da respectiva natureza;
3. glosa de despesa com conservação de instalações no valor de R\$ 23.662,66, por falta de comprovação da respectiva natureza;
4. glosa de despesa com locação de máquinas e equipamentos no valor de R\$ 63.311,70, por falta de comprovação da respectiva natureza;
5. glosa da R\$ 1.733.168,24 correspondente à diferença entre as despesas escrituradas e as declaradas pelo fiscalizado.

Impugnação

Inconformada, a Autuada apresentou impugnação, trazendo de relevante para a solução da presente controvérsia o disposto na sequência (processo digital, fls. 1.538 a 1.574):

1. Aduz a nulidade da autuação, em suas palavras, por suposto vício de fundamentação, eis que baseado em situações fáticas de ouro contribuinte.
2. Discorrendo acerca das referidas despesas, alega a improcedência das glosas efetuadas, sob o pressuposto de que a documentação apresentada provou a natureza dos respectivos dispêndios.
3. Tocante à rubrica “conservação de instalações”, pugna pela exclusão das despesas estornadas nos valores de R\$ 15.169,78 e R\$ 18.000,00.
4. Ressalta que parte das despesas com locação glosadas [...], embora tendo natureza diversa, são necessárias à atividade rural, razão por que devem ser aproveitadas.
5. Pontua que, “em razão de um problema técnico”, tanto as informações prestadas à fiscalização quanto as por ele declaradas continham equívocos.
6. Manifesta que, amparado no princípio da verdade material, referidas despesas devem ser tidas como comprovadas, já que escrituradas no livro “diário retificado” juntado.
7. Transcreve precedentes jurisprudenciais perfilhados à sua pretensão.

8. Por fim, questiona o fato da autoridade fiscal não ter lhe facultado a opção de apurar ditos rendimentos por meio do método do lucro presumido.

.Julgamento de Primeira Instância

A 15ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 1.912 a 1.926):

PRELIMINAR. NULIDADE. PROVA EMPRESTADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não se verifica do lançamento qualquer mácula ou vício capaz de torná-lo nulo por cerceamento do direito de defesa ou por qualquer das razões discriminadas no art. 59 do Decreto 70.235/72. As provas apresentadas pelos demais contribuintes podem ser usadas pela autoridade fiscal quando os mesmos exercem atividade rural em regime de condomínio.

GLOSA DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. Todas as despesas relativas à atividade rural devem ser devidamente comprovadas pelo contribuinte mediante documentação idônea e hábil a demonstrar a ocorrência da operação, bem como, sua natureza.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentos apresentados na impugnação, exceto quanto à conversão do julgamento em diligência para apuração de despesas já aceitas pela DRJ em processo de outro contribuinte, mas decorrente da mesma atividade explorada em condomínio - condômino autuado em face do mesmo arrendamento (processo digital, fls. 1.929 a 1.965).

Contrarrazões ao Recurso Voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator

Admissibilidade de recurso prematuro

O Contribuinte somente foi cientificado formalmente da decisão recorrida em 20/12/2022, mas sua peça recursal já havia sido interposta, prematuramente, desde o dia 15 de dezembro do mesmo ano (processo digital, fls. 1.969 e 1.927). Logo, ausente disposição específica no PAF, aplica-se à reportada matéria o regramento previsto nos arts. 15 e 218, § 4º, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), *verbis*:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

[...]

Art. 218. Os atos processuais serão realizados nos prazos prescritos em lei.

[...]

§ 4º Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo.

Como se vê, o CPC tem aplicação supletiva e subsidiária ao PAF, motivo por que o recurso interposto antes do sujeito passivo ser formalmente intimado da decisão recorrida deve ser admitido como tempestivo. Afinal, reportada ciência traduz-se ato processual que inaugura o lapso temporal disponível ao então Impugnante para, querendo, devolver as questões decididas em seu desfavor à segunda instância. Portanto, não se confunde com o suposto conhecimento da matéria nela decidida, que poderá ocorrer antecipadamente tanto por meio de consulta/cópia do respectivo processo como nos supostos recebimentos sem retorno do aviso de recebimento.

Trata-se de celeridade processual decorrente da aplicação dos princípios da instrumentalidade e boa-fé do Recorrente, tese também acatada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), nestes termos:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS. COISA JULGADA. RATIFICAÇÃO. 1. A interposição de recurso prematuro, sem posterior ratificação, não importa, por si só, na intempestividade do recurso. Precedente: AI-AgR-ED-ED-EDv-ED 703.269, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJe 08.05.2015. 2. Após a desistência da pretensão recursal, devidamente homologada, não cabe à parte processual retomar as alegações deduzidas no recurso extraordinário, à luz do princípio da boa-fé objetiva. 3. Agravo regimental a que se nega provimento, com majoração de honorários advocatícios, com base no art. 85, § 11, do CPC, e aplicação de multa, nos termos do art. 1.021, §4º, do CPC.

(RE 613043 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 09/12/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-268 DIVULG 16-12-2016 PUBLIC 19-12-2016)

A propósito, ainda que não formalmente intimado, consoante razões recursais ora transcritas, infere-se que a Recorrente já conhecia a exata conformação decidida na origem, eis que refutou, de forma clara e precisa, a imputação ali mantida. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nestes termos (processo digital, fl. 1.950):

MARIA APARECIDA GALLETTI DE QUEIROZ, [...] vem, tempestivamente, à presença de V.Sa., interpor, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o presente

RECURSO VOLUNTÁRIO

em face do acórdão nº 108-032.743 (fls. 1912/1926), proferido pela 15ª Turma / DRJ08, cuja ciência eletrônica ocorreu em 25/11/2022 [...]

(destaques no original)

Assim entendido, citado recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, razão por que dele tomo conhecimento.

Preliminares**Nulidade do lançamento**

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

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

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

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque há vício de motivação decorrente do aproveitamento das provas de outro contribuinte.

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

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos aos fatos geradores sob apreciação (Termo de Início Procedimento Fiscal, Contatação e Intimações subsequentes). Logo, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a Autoridade Fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 1.227 e seguintes).

Com efeito, vale transcrever excertos da decisão de origem, que muito bem elucidam reportados fatos, nestes termos (processo digital, fls. 1.917 e 1.918):

O termo de verificação fiscal, parte integrante do auto de infração, é claro ao explicitar que a fiscalização sobre o contribuinte decorreu da análise da documentação apresentada pelo Sr. [...] quando intimado a comprovar as despesas decorrentes da atividade rural relativa aos arrendamentos Fazenda Jamaica, Fazenda Girasol, Arrendamentos TO e Fazenda São João.

Como muito bem informado no mesmo TVF, a contribuinte detém parte do condomínio que exerce a atividade rural nos referidos arrendamentos.

Com isso, a documentação trazida pelo Sr. [...], relativamente à comprovação de despesas do citado condomínio, pode ser perfeitamente aproveitada pelo ora impugnante posto que parceiro comercial deste último.

Destaque-se que não foi só o Sr. [...] que foi intimado a apresentar documentação comprobatória das despesas relativa à atividade agrícola exercida pelo condomínio, mas sim, todos os demais participantes tiveram a oportunidade de apresentar comprovação das despesas declaradas em suas DIRPF's.

Assim, impõe-se constatar que a autoridade fiscal, ao considerar não comprovada a natureza das despesas declaradas, levou em consideração a documentação apresentada por todos os condôminos envolvidos no processo de fiscalização.

Como a maior parte da documentação foi apresentada pelo Sr. [...], a autoridade fiscal viu-se obrigada a esclarecer os motivos pelos quais não aceitou a documentação apresentada, ainda que no lançamento relativo aos outros condôminos.

Destaque-se que, no TVF, a autoridade fiscal aceitou parte dos documentos comprobatórios apresentados pelo condômino [...] e analisou, para cada operação fiscalizada, qual a documentação apresentada pelo próprio impugnante em resposta às intimações realizadas.

Desta forma, não se vê qualquer mácula no ato administrativo em questão que possa eivá-lo de nulidade como quer o impugnante.

Cumprе ressaltar que o auto de infração e o TVF são bastante claros quanto à motivação do feito e ao explicar as razões pelas quais a documentação apresentada pelos condôminos intimados não foi considerada suficiente para comprovar a natureza das despesas.

Com isso, não se verifica, de igual sorte, a ocorrência de qualquer óbice que pudesse resultar no cerceamento do direito de defesa da interessada.

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa. É o que se observa no “Auto de Infração” e “Termo de Verificação Fiscal”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 1.504 a 1.533).

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

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

Como se vê, a cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação restrita nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). É o que se infere dos comandos vistos na Constituição Federal, de 1988, art. 5º, inciso LV, e Decreto nº 70.235, de 1972, art. 14, nestes termos:

CF, de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Por conseguinte, dada a ausência da litigância durante o procedimento fiscal, os remédios jurídicos da ampla defesa e do contraditório se mostram inaplicáveis antes da autuação e respectiva impugnação tempestiva.

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

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

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

Solicitação de diligência

O Recorrente alega a necessidade da conversão do julgamento em diligência para apuração de despesas já aceitas pela DRJ em processo de outro contribuinte, mas decorrente da mesma atividade explorada em condomínio. Contudo, referido procedimento não se justifica à luz do Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, nestes termos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Do exposto, não se vê razão para deferir reportado pedido, pois sua realização tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que o contribuinte deveria trazer junto com a impugnação. No caso, inexistente matéria controvertida ou de complexidade que justificasse um parecer técnico complementar, razão por que os documentos acostados aos autos são suficientes para a formação da convicção deste julgador.

Ademais, dito entendimento já é objeto do Enunciado nº 163 de súmula do CARF, reproduzido nestes termos:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Atente-se, ainda, que suposto entendimento divergente do julgador de origem em processo específico não afeta a formação de convicção nesta decisão, já que fundamentada exclusivamente nos documentos acostados aos autos.

Assim entendido, indefere-se reportada pretensão preliminar.

Mérito

Fundamentos da decisão de origem

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

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

[...]

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

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

Nessa perspectiva, tratando-se de matéria fática (prova processual) e o Sujeito Passivo basicamente tendo reiterado os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse

afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, de onde transcrevo os seguintes excertos (processo digital, fls. 1.918 a 1.926):

Em atenta análise aos autos e à peça fiscal se verifica que a questão que ora se impõe se trata, basicamente, da apreciação das provas trazidas aos autos pelo fiscalizado e pelos demais condôminos, quanto às despesas relativas à atividade rural por eles exercida.

[...]

É preciso ressaltar que todos os condôminos participantes da atividade rural exercida nos arrendamentos foram intimados a apresentar provas das despesas incorridas.

[...]

Como se vê, é de responsabilidade do contribuinte apresentar documentação hábil, idônea e capaz de comprovar que as despesas constantes da escrituração contábil de fato ocorreram, bem como, demonstrar com clareza a natureza das referidas despesas, de forma a permitir à autoridade fiscal confirmar que as mesmas sejam condizentes com o exercício da atividade rural.

Pois bem. Resta claro, mediante a simples leitura do TVF, que a documentação apresentada pelo Sr. [...], a despeito de tratar-se de documentação idônea, não se demonstrou hábil a comprovar a natureza das operações escrituradas.

Isso porque, o Sr. [...] não apresentou as notas fiscais relativas às despesas em questão, mas sim, apenas documentos internos de controle do próprio fiscalizado.

Veja-se que a exigência de apresentação de documentação idônea e hábil a comprovar as despesas da atividade rural não decorre da vontade subjetiva da autoridade fiscal, mas sim, da expressa disposição da Lei 9.250/95:

Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição. (meu grifo)

A lei atribui ao contribuinte a obrigação de manter a documentação fiscal capaz de comprovar a ocorrência da despesa, bem como, identificar o adquirente, o valor e a data.

Além disso, como já dito, para que possa ser considerada uma despesa da atividade rural não basta que a documentação apresentada apenas contenha os

requisitos supracitados. Há que se caracterizar, de forma inequívoca, que a despesa é referente à atividade rural e não a qualquer outro gasto realizado pelo contribuinte. Neste quesito, infere-se habilidade à prova.

Por esta razão, a autoridade fiscal exige que a documentação apresentada demonstre a natureza da operação, para que se tenha certeza de que o dispêndio realizado guardava correlação com a atividade rural exercida.

Caso contrário, qualquer outra despesa de caráter externo à atividade rural poderia ser utilizada para comprovar despesas da atividade rural, ferindo de morte a própria essência da tributação a este título prevista no Capítulo IV da Lei 9.250/95.

Assim, a despesa relativa à atividade rural deve ser comprovada mediante documentação que demonstre as partes envolvidas, o valor pago, a data da operação e o produto ou serviço prestado, de forma a permitir o conhecimento de sua natureza.

Por esta razão que a nota fiscal de compra e venda ou prestação de serviços é o documento ideal para a comprovação da realização da despesa, posto que, obrigatoriamente, deve conter todos os elementos supracitados.

Como bem informa o impugnante a nota fiscal, a despeito de ser um documento apto a comprovar a despesa da atividade rural, não deve ser entendido como único. Outros documentos idôneos e igualmente hábeis a identificar os requisitos supracitados podem ser utilizados pelos contribuintes.

Entretanto, a autoridade fiscal deixa claro que a documentação apresentada pelo Sr. [...] não se presta para esse fim. A documentação apresentada foi emitida pelo próprio contribuinte e se trata de documentação interna do condomínio que exerce a atividade rural.

Há que se concordar com a autoridade fiscal que tal documentação não se presta para comprovar as despesas da atividade rural posto que não vinculada às partes envolvidas nas operações em questão, mas sim, foi emitida em momento posterior pelo próprio contribuinte de forma a atender os interesses de controle interno do condomínio.

Trata-se de documentação emitida de maneira unilateral, visando objetivos internos de controle e, em nenhum momento, fazem prova de ocorrência da transação entre partes.

No mesmo sentido, a declaração de ajuste anual do impugnante também não se presta para comprovar a ocorrência das transações comerciais perquiridas posto que se refere à declaração unilateralmente formalizada pelo próprio contribuinte.

Dos autos, se verifica que o contribuinte [...] também apresentou documentação visando comprovar as despesas relativa à atividade rural. Parte desta documentação foi aceita como comprovação das despesas a que se referiam uma

vez que continham os elementos necessários para identificar a natureza da operação e as demais informações exigidas pela legislação de regência.

Entretanto, a outra parte, em sentido contrário, não se caracterizava como documentação hábil a comprovar a ocorrência da despesa, ou, se eventualmente prestava-se a este fim, não o era quanto à identificação da natureza da operação.

A impugnante, em resposta às intimações, apresentou cópias de inscrições estaduais de produtor rural dos fornecedores e comunicação formal aos mesmos solicitando as notas fiscais de venda ou outro documento comprobatório das despesas.

As inscrições estaduais apenas caracterizam a natureza fiscal da atividade exercida pelo fornecedor, porém, em nenhum momento, é prova capaz de atestar a ocorrência das operações de compra e venda ou da prestação de serviços, seus valores, data e, principalmente, a natureza individual de cada uma das transações comerciais realizadas.

Tais inscrições, no máximo, poderiam corroborar como indício de que uma operação cujo registro na nota fiscal é dubio quanto a sua natureza, de fato, se trata de uma operação relativa à atividade rural. No entanto, a inscrição estadual do fornecedor jamais pode substituir o documento próprio para registrar a ocorrência da transação comercial realizada entre partes.

A impugnante alega que solicitou aos fornecedores as cópias das notas fiscais de venda ou outro documento comprobatório da transação comercial, no entanto, nada traz aos autos nesse sentido.

Impõe-se ressaltar que bastava ao contribuinte, tanto na fase fiscalizatória quanto na sua impugnação, apresentar as notas fiscais de venda ou prestação de serviços, posto que este documento (que normalmente tem vias próprias para ambas as partes envolvidas) é capaz de demonstrar os valores, datas, partes comerciais e, no campo relativo à descrição, a natureza da operação.

No entanto, o contribuinte busca defender-se exclusivamente alegando que a nota fiscal não é o único documento capaz de comprovar a operação e sua natureza, podendo o mesmo valer-se de outra documentação comprobatória que não a nota fiscal. Entretanto, furta-se, por conseguinte, da apresentação de documentação comprobatória com tais características.

Note-se que quando apresentadas notas fiscais à autoridade fiscal, a mesma as aceitou como suficientes, vez que detentoras das condições necessárias a caracterizar prova das operações que refletiam, como se vê no caso das notas fiscais emitidas pela [...] Construtora Ltda, por exemplo.

Desta forma, há que se dar razão à autoridade fiscal quando conclui que as despesas glosadas carecem de comprovação por parte do contribuinte, seja no aspecto de sua ocorrência, seja quanto à identificação de sua natureza.

Com isso, impõe-se concluir como correta a glosa referente às despesas declaradas como relativas às compras com rações, compras de gado, conservação de instalações pecuárias e locação de máquinas e equipamentos, todas relativas ao arrendamento Fazenda São João.

O conjunto probatório reunido pelo impugnante (ainda que se considere a documentação apresentada pelos demais condôminos) não é suficiente para comprovar a realização das referidas despesas, bem como, identificar a natureza das operações glosadas pela autoridade fiscal.

A impugnante alega que a autoridade fiscal deveria ter comprovado por meios seguros e irrefutáveis, e não presuntivos, a ocorrência do suposto ato infracional apontado, trazendo à baila o Princípio da Segurança Jurídica.

No entanto, não se verifica qualquer uso de presunção por parte da autoridade fiscal no ato ora guerreado. Como dito, é de obrigação do contribuinte comprovar por meio de documentação hábil e idônea as despesas que declara ter incorrido no exercício da atividade rural. Não o fazendo, é dever da autoridade fiscal glosar as referidas despesas. Não há qualquer uso de presunção no procedimento realizado.

A impugnante pontualmente explica que, no caso das despesas com conservação de instalações pecuárias, os valores de R\$ 15.169,78 e R\$ 18.000,00 foram devidamente estornados, conforme se verifica dos Livros Diário apresentados.

No entanto, a autoridade fiscal é clara ao informar que o eventual estorno nos livros fiscais, sem que seja realizada a respectiva retificação da DIRPF do contribuinte, em nada afeta o fato do contribuinte ter se utilizado de despesas indevidas para fins de apuração da base de cálculo do tributo devido.

Conforme precisamente pontuado pela autoridade fiscal as despesas foram aproveitadas pelo contribuinte em sua DIRPF, como demonstrado no item B2 do TVF, razão pela qual, independentemente do estorno nos livros fiscais, deve ser mantida a glosa efetuada.

A impugnante ainda informa que em razão de um problema técnico, o Sr. [...] apresentou planilha contendo versões dos Livros Diário das suas operações embasados na base de cálculo já danificada, ou seja, que continha tanto receitas quanto despesas em valor menor que o utilizado. Com isso, quando da sua apuração de renda, o impugnante adicionou as suas receitas transações inexistentes no valor de R\$ 6.347.001,89, bem como adicionou despesas inexistentes no valor de R\$ 6.346.978,68, pelo simples fato de ambas não terem constado dos Livros Diário apresentados.

Nos termos do já mencionado art. 18 da lei 9.250/95, é de obrigatoriedade do contribuinte, no prazo delimitado em lei, escriturar de maneira correta seus livros fiscais e apresentá-los à autoridade fiscal quando solicitados. Ademais resta patente a obrigatoriedade do contribuinte de comprovar as operações

escrituradas mediante a apresentação de documentação hábil e idônea apta a fazê-lo.

Quanto ao tema também cabe lembrar da disposição contida no art. 7º, §1º, do Decreto 70.235/72 que rege o processo administrativo fiscal, verbis:

Art. 7º. O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (meu grifo)

Assim, a despeito de ter perdido a espontaneidade quanto à retificação de sua documentação contábil, depreende-se da leitura do TVF que a autoridade fiscal concedeu ao Sr. [...] a oportunidade de apresentar o Livro Diário relativo à Fazenda São João com as correções dos erros que alegava existirem.

Entretanto, nos ditames do exposto no art. 18 da Lei 9.250/95, a mera alteração da escrita contábil não seria suficiente para fazer prova das informações constantes nos livros fiscais, se não restar acompanhada de documentação hábil e idônea que comprove a correção das operações contábeis retificadas.

Do TVF é possível constatar que a autoridade fiscal procedeu à análise do Livro Diário relativo à Fazenda São João com as devidas correções de erros materiais apontados pelo Sr. [...] e, a despeito das alegações, concluiu pela manutenção dos valores relativos às receitas originalmente informadas, passando a detalhar apenas as diferenças amostrais relativas às despesas informadas no novo documento.

Assim, impõe-se concluir que em razão da falta de documentação hábil a comprovar as receitas informadas na escrita retificada, a autoridade fiscal concluiu que os valores informados originalmente no livro diário deveriam ser mantidos.

Uma vez que o impugnante apenas apresenta cópia do Livro Diário retificado, ressalte-se, já analisado pela autoridade fiscal, sem a apresentação de nenhum documento hábil ou idôneo capaz de comprovar o erro na inclusão de receitas não auferidas, é de se manter a conclusão da autoridade fiscal no TVF.

A impugnante ainda alega que relativamente aos valores pagos à [...] e [...], a despeito de não se tratarem de despesas com locação, tais despesas podem ser identificadas como sendo necessárias à atividade rural e, conseqüentemente, dedutíveis do cálculo do imposto de renda.

Em atenta análise ao TVF se verifica que a autoridade fiscal atesta ter aceitado as Notas Fiscais de prestação de serviços emitidas pela [...] Construtora Ltda.:

Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pela empresa [...] CONSTRUTORA LTDA., as quais foram aceitas por esta auditoria. Salientamos que o total das notas emitidas pela empresa [...] apresentadas pelo contribuinte é de R\$ 302.017,50, porém, a soma dos valores individuais analisados por esta auditoria é de R\$ 127.383,46. Sendo, portanto, aceito o valor total de R\$ 127.383,46.

Assim, das informações prestadas pela autoridade fiscal se constata que a parcela glosada foi apurada em razão da falta de apresentação de notas fiscais que totalizassem a quantia declarada pelo contribuinte.

Nesse sentido, não há que se retocar a conclusão da autoridade fiscal que permitiu a dedução dos valores cujos gastos foram efetivamente comprovados mediante a documentação hábil e idônea que lhe foi apresentada. Apenas a título de exemplificação do grau de profundidade levado à cabo pela autoridade fiscal, consta a informação de que do total comprovado (R\$ 127.383,46) estava incluído o lançamento de despesas estornadas, o que culminou na consideração final de R\$ 73.115,00 como passíveis de dedução.

Quanto à dedução dos valores pagos à [...] Com. e Rep. De Prod. Agrop. Ltda. a autoridade fiscal informa que as três DANFE's apresentadas se referem à aquisição de defensivos agrícolas, e não, à locação de máquinas e equipamentos. Por esta razão entendeu por glosar o valor de R\$ 10.389,29 declarado a este título.

É inconteste que a despesas em questão não se tratam de despesas com locação de máquinas e equipamentos, mas sim, que foi declarada de maneira incorreta pelo contribuinte como tal.

A autoridade fiscal explica que existe um valor total de R\$ 214.051,55 referente à despesas com "Defensivos", sendo muitos destes lançamentos relativos à pagamentos feitos à empresa [...] e que não foram objeto da fiscalização.

Assim, de forma a poder permitir que o impugnante deduza o valor de R\$ 10.389,29 a título de despesas com defensivos agrícolas, faz-se necessária a comprovação inequívoca de que o valor em questão não foi deduzido a este mesmo título na escrituração competente.

Tendo em vista que não houve análise da autoridade fiscal quanto ao tema em questão, resta inviável a este órgão julgador permitir a dedução pleiteada sem que o impugnante comprove já não ter deduzido dito valor como uma despesa com defensivos agrícolas, como fez com as demais despesas pagas ao mesmo fornecedor.

Quanto as demais alegações do impugnante vale ressaltar que os extratos da conta corrente do Sr. [...] e a declaração do Sr. [...] não são suficientes, por si só, a comprovar a natureza das operações a que se referem.

Repise-se que a obrigação quanto à comprovação das despesas é de responsabilidade de quem as declara, sob pena de, não o fazendo, estar sujeito à glosa imposta pela autoridade fiscal.

Extratos de conta corrente e declarações unilaterais não podem servir como prova da ocorrência de uma negociação, tampouco como prova de sua natureza.

A autoridade fiscal foi absolutamente clara ao informar que glosou a diferença entre as despesas declaradas e aquelas comprovadamente realizadas conforme constatado da análise da escrituração contábil do condomínio em conjunto com a documentação hábil a comprovar ditas despesas.

Não tendo apresentado em sua impugnação nenhum elemento adicional de prova quanto à natureza das despesas é de se considerar correta as glosas efetuadas.

Por fim, alega o impugnante que a autoridade fiscal deveria ter aberto ao contribuinte a opção de apurar os rendimentos obtidos na atividade rural pelo método do lucro presumido, nos termos do art. 5º da Lei 8.023/90 e no art. 11, §5º da IN SRF 83/2001.

O citado art. 5º da Lei 8.023/90 assim dispõe:

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

Entretanto, o CTN dispõe, no §1º do artigo 147, que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, **e antes de notificado o lançamento**, o que não é o caso dos autos.

Cabe observar ainda o art. 832 do Decreto nº 3.000/99, vigente à época dos fatos:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.

Assim, não há que se falar em concessão da autoridade fiscal para que o contribuinte faça a opção supracitada visto que a mesma só pode ser exercida pelo próprio contribuinte, anteriormente ao início do procedimento fiscal, em estrita obediência à legislação de regência da matéria.

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

Conclusão

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz