



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.000728/2009-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.711 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de outubro de 2019
Recorrente ASTRID DEMUTH
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2004

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo daqueles suscitados em momento posterior que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Constitui rendimentos tributáveis o acréscimo patrimonial incompatível com os declarados e percebidos pelo contribuinte.

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações, processualmente inatáveis.

TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE RURAL. NÃO COMPROVAÇÃO DA RECEITA DA ATIVIDADE. INAPLICABILIDADE.

Tendo em vista a não apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovem que a omissão de receita foi proveniente da atividade rural, incabível a tributação com base nas regras próprias desta atividade.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA APRESENTADA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. EFEITOS.

Declaração retificadora apresentada após o início do procedimento de ofício não pode ser considerada espontânea, não produzindo quaisquer efeitos sobre o presente lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O descumprimento da obrigação tributária, verificado em procedimento fiscal, acarreta a cobrança do imposto devido, com o acréscimo de multa de ofício.

INTUITO DE FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APLICABILIDADE

É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações referentes a não inclusão das receitas e despesas da atividade rural no fluxo mensal, uma vez que não prequestionadas em sede de impugnação, e, na parte conhecida do recurso, também por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Paulo Sérgio da Silva, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 5ª Tuma da DRJ/FNS, consubstanciada no Acórdão n.º 07-24.366 (fl. 368), que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Por intermédio do Auto de Infração de fls. 290 a 292, integrado pelos demonstrativos de fls. 293 a 294, pelo Termo de Verificação Fiscal — TVF de fls. 297 a 344 e pelo Demonstrativo da Variação Patrimonial de fl. 345, exige-se da interessada o Imposto de Renda Pessoa Física — IRPF de R\$211.645,88, acrescido da multa de ofício de 150% e juros de mora, em razão de acréscimos patrimoniais a descoberto nos meses de janeiro a abril e junho a dezembro do ano-calendário 2004, nos valores de R\$ 26.865,99, R\$ 80.310,67, R\$ 78.826,89, R\$ 54.674,68, R\$ 106.813,80, R\$ 145.125,43, R\$ 23.185,73,

R\$ 85.689,33, R\$ 40.216,81, R\$ 72.671,56 e R\$ 62.820,58, respectivamente, caracterizados por excesso de aplicações/dispêndios em relação às origens.

A fundamentação legal consta do referido Auto de Infração.

Considerando que o crédito tributário constituído foi superior a R\$ 500.000,00 e ultrapassa 30% do patrimônio conhecido da contribuinte foi formalizada a Comunicação de Débitos, conforme processo 13971.000744/2009-35, nos termos da Instrução Normativa SRF n.º 264/2002, que estabeleceu os procedimentos para o arrolamento de bens e direitos.

Encerrado o trabalho fiscal, foi elaborada a Representação Fiscal para Fins Penais, protocolizada sob o n.º 13971.000745/2009-80, em cumprimento ao disposto na Portaria RFB n.º 665, de 24 de abril de 2008.

Inconformada com a exigência, a contribuinte apresenta a impugnação de fls. 354 a 360 na qual expõe suas razões de contestação.

Inicialmente, faz um relato sintético do procedimento fiscal, passando, então, a arguir que é totalmente improcedente o auto de infração, pois atendeu a todas as intimações do fisco, tendo até se antecipado no pagamento dos impostos resultantes da declaração retificadora apresentada, com alteração nas compras junto a ADM e nas receitas de vendas sem a emissão de nota fiscal.

Diz que não cabe o demonstrativo mensal 2004 (Anexo A), nos moldes pretendidos, para apurar eventual variação patrimonial a descoberto pelas seguintes razões: a) a venda de mercadoria sem emissão de nota fiscal resulta na tributação conforme já apresentada e paga na declaração retificadora; b) qualquer variação patrimonial porventura existente deve ser apurada fisicamente (contas bancárias, bens, estoques etc); a simples venda sem nota não é prova de variação patrimonial a descoberto, não havendo, no presente caso, qualquer prova de que fisicamente tenha havido aumento patrimonial.

Menciona o PERGUNTAS E RESPOSTAS — RIR/2007, argumentando que se o lucro das pessoas jurídicas na exploração de atividade rural é tributado com base nas mesmas regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, na pior das hipóteses, no presente caso, poderia ser aplicada a tributação com base no arbitramento.

Prossegue alegando que é incabível a multa de ofício sobre tributo pago após o início da fiscalização mas antes da lavratura do auto de infração, como no caso, citando, em sua defesa, doutrina sobre o não cabimento da multa de ofício quando recolhido o tributo, mesmo durante o procedimento fiscal, com a multa de mora.

Conclui que o "mero" início do procedimento de fiscalização, por si só, não é hábil para constituir a relação jurídico-tributária, nem pressupõe o lançamento tributário. E prossegue argumentando: "Todavia o fato de o pagamento do tributo não mais poder ser realizado segundo os parâmetros da denúncia espontânea, já que se trata de débito não declarado, não significa que o sujeito passivo não poderá mais efetivá-lo com a multa moratória. Segundo interpretação da Lei no 9.430/96, a multa de ofício somente será devida quando da efetivação do lançamento e, ainda do preenchimento de uma das condições previstas nos incisos do artigo 44 da referida lei. Portanto, no intervalo entre o início do procedimento de fiscalização e a eventual formalização do lançamento tributário, o sujeito passivo que possua débito de tributo federal não declarado poderá quitá-lo com o acréscimo dos encargos moratórios previstos no artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, assim, afastar a imposição da multa de ofício/punitiva".

Diz que não cometeu nenhum ilícito civil ou penal, não cabendo no presente caso, também, a aplicação de dupla sanção, uma administrativa e outra penal. Cita acórdão do STJ de processo administrativo disciplinar. Conclui que não há como sustentar, sem maus tratos aos princípios do "non bis in idem e da consunção", que uma mesma pessoa, pela prática de uma só conduta legalmente desautorizada, ou seja, supressão total ou parcial de tributo mediante fraude, seja apenada na esfera administrativa com a multa de

ofício qualificada e ainda tenha que se sujeitar a uma das sanções penais previstas nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90.

Cita súmula do Conselho de Contribuintes: "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".

Diz que a representação fiscal para fins penais e totalmente descabida, pois não há qualquer decisão final administrativa sobre a existência ou não de débito fiscal.

Ao final, argui que é totalmente descabido o auto de infração, não devendo o impugnante qualquer das parcelas pretendidas, requer a produção de provas e pugna pela anulação do auto de infração.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão n.º 07-24.366 (fl. 368), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

A tributação de acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos declarados, tributáveis ou não, só pode ser elidida mediante prova em contrário. Incabível, para elidir acréscimo patrimonial não justificado, a simples alegação de que houve rendimentos da atividade rural, quando estes não restarem comprovados de forma incontestável.

TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE RURAL. NÃO COMPROVAÇÃO DA RECEITA DA ATIVIDADE. INAPLICABILIDADE.

Tendo em vista a não apresentação de documentos hábeis e idôneos que comprovem que a omissão de receita foi proveniente da atividade rural, incabível a tributação com base nas regras próprias desta atividade.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA APRESENTADA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. EFEITOS.

Declaração retificadora apresentada após o início do procedimento de ofício não pode ser considerada espontânea, não produzindo quaisquer efeitos sobre o presente lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O descumprimento da obrigação tributária, verificado em procedimento fiscal, acarreta a cobrança do imposto devido, com o acréscimo de multa de ofício.

INTUITO DE FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APLICABILIDADE

É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 390, por meio do qual, além de reiterar os termos da impugnação, defendeu também que, sendo sua principal atividade a rural, a apuração do imposto não é mensal, e sim anual, implicando isto na impossibilidade de se incluir as despesas e receitas desta atividade no fluxo mensal para efeito de acréscimo patrimonial.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2402-007.711 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13971.000728/2009-42

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, dele conheço em parte pelas razões a seguir aduzidas.

Da Matéria Não Arguida na Impugnação

A Recorrente, em sua peça recursal, traz fundamentações e argumentações não deduzidas em sede de impugnação.

De fato, analisando-se as teses defensivas deduzidas em sede de recurso voluntário com aquelas apresentadas em sede de impugnação, verifica-se que a Recorrente inovou suas razões de defesa neste momento processual no que tange à não inclusão das receitas e despesas da atividade rural no fluxo mensal para efeito de acréscimo patrimonial a descoberto, tendo em vista que, tratando-se de atividade rural, a apuração do imposto não é mensal, e sim anual.

O inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação. No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória da matéria em destaque suscitada no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tal argumento.

Do Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal por meio do qual a fiscalização apurou acréscimos patrimoniais a descoberto, caracterizados por excessos de aplicações / dispêndios em relação às origens.

A Recorrente, reiterando os termos da impugnação apresentada, sustenta, em síntese, que:

* não cabe o demonstrativo mensal 2004 (Anexo A), nos moldes pretendidos, para apurar eventual variação patrimonial a descoberto pelas seguintes razões: a) a venda de mercadoria sem emissão de nota fiscal resulta na tributação conforme já apresentada e paga na declaração retificadora; b) qualquer variação patrimonial porventura existente deve ser apurada fisicamente (contas bancárias, bens, estoques etc); a simples venda sem nota não é prova de variação patrimonial a descoberto, não havendo, no presente caso, qualquer prova de que fisicamente tenha havido aumento patrimonial;

* o PERGUNTAS E RESPOSTAS — RIR/2007, argumentando que se o lucro das pessoas jurídicas na exploração de atividade rural é tributado com base nas mesmas regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, na pior das hipóteses, no presente caso, poderia ser aplicada a tributação com base no arbitramento.

* é incabível a multa de ofício sobre tributo pago após o início da fiscalização mas antes da lavratura do auto de infração, como no caso, citando, em sua defesa, doutrina sobre o não cabimento da multa de ofício quando recolhido o tributo, mesmo durante o procedimento fiscal, com a multa de mora.

* o início do procedimento de fiscalização, por si só, não é hábil para constituir a relação jurídico-tributária, nem pressupõe o lançamento tributário. O fato de o pagamento do tributo não mais poder ser realizado segundo os parâmetros da denúncia espontânea, já que se trata de débito não declarado, não significa que o sujeito passivo não poderá mais efetivá-lo com a multa moratória. Segundo interpretação da Lei no 9.430/96, a multa de ofício somente será devida quando da efetivação do lançamento e, ainda do preenchimento de uma das condições previstas nos incisos do artigo 44 da referida lei. Portanto, no intervalo entre o início do procedimento de fiscalização e a eventual formalização do lançamento tributário, o sujeito passivo que possua débito de tributo federal não declarado poderá quitá-lo com o acréscimo dos encargos moratórios previstos no artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, assim, afastar a imposição da multa de ofício/punitiva.

* não cabe, no presente caso, também, a aplicação de dupla sanção, uma administrativa e outra penal. Cita acórdão do STJ de processo administrativo disciplinar. Não há como sustentar, sem maus tratos aos princípios do "non bis in idem e da consunção", que uma mesma pessoa, pela prática de uma só conduta legalmente desautorizada, ou seja, supressão total ou parcial de tributo mediante fraude, seja apenada na esfera administrativa com a multa de ofício qualificada e ainda tenha que se sujeitar a uma das sanções penais previstas nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90.

* "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".

* a representação fiscal para fins penais e totalmente descabida, pois não há qualquer decisão final administrativa sobre a existência ou não de débito fiscal.

Razão não assiste à Recorrente, e, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor.

Antes, porém, impõe-se a transcrição de excertos do Termo de Verificação Fiscal, para uma melhor compreensão da matéria em análise:

Neste termo inicial, foram feitas diversas constatações e solicitações a contribuinte aqui autuada. Destacam-se os questionamentos relacionados às aquisições volumosas realizadas junto à empresa ADM DO BRASIL LTDA, conforme trecho abaixo reproduzido:

2.2. AQUISIÇÕES DA EMPRESA ADM DO BRASIL - 2004

De acordo com informações constantes na DIPJ da empresa ADM DO BRASIL LTDA - CNPJ 02.003.401/0001-75, a contribuinte aqui intimada adquiriu, em 2004, R\$ 909.575,03 em produtos da empresa, conforme ficha do IPI, da filial n.º 46, sediada em JOAÇABA/SC.

Em relação a esta aquisição, intima-se a contribuinte a:

2.2.1. Apresentar cópias das notas fiscais de aquisição dos produtos acima referidos;

2.2.2. Especificar a natureza dos produtos adquiridos, bem como as respectivas destinações;

2.2.3. Indicar a forma de pagamento dos produtos em questão, apresentando os documentos comprobatórios;

Em 20/08/08 a Fiscalizada apresentou resposta dando conta do que segue:

** Em relação à movimentação financeira de 2006, apresentou cópias de extratos bancários do período de 2004 a 2007 (DOC. 5 - EXTRATOS BANCÁRIOS - ANEXO II), esclarecendo que a elevada movimentação financeira teve origem na alienação de imóveis ocorrida em 2004. Em relação a este fato, o Ministério Público Federal procedeu investigação conforme PA 1.33.001.000143/2007-90 (cópias constantes do DOC. 4 - P.A. MINISTÉRIO PÚBLICO - ANEXO 1), onde ficou constatada uma entrada de recursos da ordem de R\$ 1.300.000,00 em meados de 2004, sendo estes mesmos recursos que geraram movimentação elevada nos anos subsequentes. Esclareceu que efetuou o pagamento de todos os impostos devidos em relação a estas alienações ocorridas em 2004.*

• No tocante às aquisições realizadas junto a empresa ADM DO BRASIL LTDA, apresentou cópias das notas fiscais de compras (DOC. 6 - NOTAS FISCAIS ADM DO BRASIL - ANEXO 11), esclarecendo que eram referentes à aquisição de farelo de soja, e que realizou os pagamentos em espécie, nas respectivas datas de emissão das notas. Cumpre destacar que em 18/08/2008, ou seja, após o início da ação fiscal, apresentou declaração retificadora em relação ao ano-calendário de 2004 (DOC. 7 - DIRPF 2005 (AC 2004) RET). Nesta retificadora alterou substancialmente os valores de receita bruta e custeio da atividade rural, chegando aos montantes de R\$ 1.186.347,00 e R\$ 1.135.358,66, respectivamente. Os valores originalmente declarados foram R\$ 232.486,20 e R\$ 225.783,63, respectivamente (DOC. 8 - DIRPF 2005 (AC 2004) ORI);

(...)

Diante das informações e documentos trazidos em atendimento ao termo de intimação inicial, procedemos à lavratura de nova intimação, formalizando inicialmente as constatações abaixo reproduzidas:

Na retificação da DIRPF 2005 (AC 2004), em sua ficha destinada à apuração da Atividade Rural, a Contribuinte alterou os valores de receita e despesa da atividade. Informou ainda em sua resposta que efetuou aquisições de farelo de soja da empresa ADM DO BRASIL, e os pagamentos destas mercadorias foram realizados em espécie, nas datas das notas. A Fiscalizada acrescentou também que, nesta declaração retificadora, efetuou a incorporação no custeio das aquisições retratadas nas notas fiscais em questão.

Em atendimento ao item 2.2.1 da intimação anterior, acostou cópias de 80 notas fiscais emitidas em seu favor pela ADM DO BRASIL, as quais totalizam R\$ 841.773,19, valor que diverge da informação prestada pela ADM DO BRASIL à Receita Federal, cujo total foi de R\$ 909.575,03.

Em seguida, considerando a atividade rural desenvolvida pela contribuinte, formalizamos as solicitações abaixo:

Em relação apuração da Atividade Rural, intima-se a contribuinte a:

2.1. Apresentar o Livro Caixa, onde estejam registrados os lançamentos afetos à atividade rural de 2004;

2.2. Apresentar todas as Notas Fiscais de Produtor emitidas no ano de 2004;

2.3. Apresentar justificativa para a divergência nos valores totais das notas fiscais emitidas pela ADM DO BRASIL;

Em sua resposta (DOC. 10 - TERMO DE INTIMAÇÃO N.º 01 - RESPOSTA), a Sra. ASTRID informou o seguinte:

Item 2.1: que não registrou em livro caixa os lançamentos afetos à atividade rural de 2004;

Item 2.2: que não localizou as Notas Fiscais de Produtor emitidas em 2004;

Item 2.3: que apresentou todas as notas que localizou, entendendo, assim, que a diferença a menor nos valores totais provém do extravio de algumas das notas.

Acrescentou o que, para fins de apuração dos resultados, considerou os valores informados pela ADM DO BRASIL.

Em função da divergência entre os valores totais de aquisição informados pela ADM DO BRASIL e o total de notas fiscais trazidas pela Fiscalizada, procedemos à nova intimação, agora endereçada à empresa ADM DO BRASIL LTDA.

Nesta intimação, questionamos aspectos relacionados às aquisições da Sra. ASTRID, bem como ao relacionamento da Fiscalizada com a empresa.

A ADM DO BRASIL atendeu de forma satisfatória à intimação (DOC. 12 - TERMO DE INTIMAÇÃO N.º 02 - RESPOSTA), esclarecendo que:

- Os pedidos eram feitos através de corretor;
- Os recebimentos de valores eram feitos por meio de boletos bancários;
- As entregas eram feitas no endereço constante nas respectivas notas fiscais.

Por meio do Termo de Intimação nº 03, formalizou-se solicitações à Fiscalizada acerca de sua atividade rural, conforme quesitos abaixo reproduzidos:

- 2.1. Apresentar a relação de empregados que auxiliavam a contribuinte nas tarefas atinentes à atividade rural de 2004;
- 2.2. Apresentar as notas fiscais de aquisição dos insumos ligados à atividade rural, em especial as despesas com ração, remédios, energia elétrica, animais para engorda, fretes;
- 2.3. Não obstante a não localização das notas fiscais de produtor referentes ao ano de 2004, identificar os maiores destinatários de mercadorias vendidas no citado ano;

Em resposta (DOC. 18 - TERMO DE INTIMAÇÃO N.º 03 - RESPOSTA), a Sra. ASTRID trouxe cópias de algumas notas fiscais de compras de insumos da atividade, conforme DOC. 20 - NOTAS DE COMPRAS - ANEXO III. Acrescentou também novas notas fiscais de aquisição junto à empresa ADM DO BRASIL, antes informadas como extraviadas (DOC. 19 - NOTAS ADM DO BRASIL). Por fim, informou que os maiores adquirentes de sua produção em 2004 foram a GRANJA SANTA CRUZ LTDA e o FRIGORÍFICO GESSNER LTDA e acostou cópias das notas fiscais de venda da produção (DOC. 21 - NOTAS FISCAIS DE PRODUTOR - ANEXO III), também antes tidas como extraviadas.

Em procedimento de diligência na empresa GRANJA SANTA CRUZ LTDA, formalizamos intimação constatando a existência de aquisições da produção da Sra. ASTRID, e em seguida, solicitando a apresentação de documentos, conforme abaixo:

No curso de Procedimento Fiscal junto à pessoa de ASTRID DEMUTH - CPF 450.285.089-68, verificou-se a existência de aquisições, em 2004, por parte da empresa aqui intimada, de mercadorias da citada contribuinte, conforme informações registradas na DIPJ da GRANJA SANTA CRUZ (ficha do IPI). O valor total das aquisições em 2004 foi de R\$ 33.571,20.

Em relação a estas aquisições, tendo por base Procedimento de Diligência Fiscal regularmente instaurado, intima-se a contribuinte a:

- 2.1. *Apresentar cópias das notas fiscais de aquisição das referidas mercadorias;*
- 2.2. *Apresentar a comprovação dos pagamentos das notas acima, indicando a forma (espécie, cheque, boleto bancário);*
- 2.3. *Apresentar cópia de eventual(is) contrato(s) firmado(s) com a pessoa de ASTRID DEMUTH, cujos efeitos se operaram em 2004;*

Em resposta a GRANJA SANTA CRUZ LTDA apresentou cópias das notas fiscais de aquisição solicitadas (DOC. 24 - NOTAS DE AQUISIÇÕES GRADA), e acrescentou que os pagamentos de tais notas eram realizados em moeda nacional, e que não havia contrato firmado com a pessoa de ASTRID DEMUTH que respaldasse as transações comerciais em comento.

Por meio do Termo de Intimação n.º 05, fez inicialmente as seguintes constatações:

Em atendimento ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL N.º 03, a contribuinte aqui intimada apresentou resposta acostando os seguintes documentos:

- a) Cópias de 23 Notas Fiscais de aquisições relacionadas à atividade rural, que totalizam R\$ 95.690,00 em 2004;*
- b) Cópias de 06 Notas Fiscais de aquisição de farelo de soja da empresa ADM DO BRASIL LTDA, em complemento à resposta apresentada em 08/09/2008;*
- c) Cópias de 51 Notas Fiscais, de Produtor, referentes a vendas da atividade rural, as quais totalizam R\$ 229.095,20 em 2004.*

Ao final, informou que as empresas GRANJA SANTA CRUZ LTDA e FRIGORÍFICO GESSNER LTDA foram os maiores destinatários de mercadorias de sua produção.

Registre-se que, não obstante ter declarado que apresentou "resumos de pagamentos" tais documentos não foram acostados em sua resposta.

Em relação aos resumos de pagamentos que deveriam ter sido disponibilizados na intimação anterior, houve nova solicitação para a entrega destes documentos, conforme item 2.1 da intimação em comento. Os demais itens da intimação foram relacionados à evolução patrimonial da contribuinte.

Os dois últimos quesitos da intimação foram referentes à receita bruta da atividade rural em 2004, conforme itens 2.7 e 2.8, reproduzidos a o seguir:

2.7. Apresentar cópias das demais notas fiscais de venda da produção, de forma a totalizar o valor de R\$ 1.186.347,00;

2.8. Mesmo na impossibilidade de atendimento ao item anterior, apresentar, ao menos, o DEMONSTRATIVO que serviu de base para a declaração dos valores mensais de receita bruta acima. Este demonstrativo deverá contemplar, minimamente, o número da nota, a data de emissão, o valor contábil e o destinatário.

Em 17/11 /2008, a contribuinte apresentou resposta (DOC. 26 - TERMO DE INTIMAÇÃO N.º OS - 1 a RESPOSTA) onde formalizou pedido de prorrogação para atendimento da intimação. Porém, disponibilizou os resumos de pagamentos que estavam pendentes na intimação n.º 03, conforme DOC. 27 - RESUMO DE PAGAMENTOS - ANEXO IV.

Em relação aos itens 2.7 e 2.8 da intimação, atinentes à divergência nos valores de receita bruta da atividade rural, a Sra. ASTRID deixou de apresentar as notas fiscais relativas à diferença de valores. Em relação ao questionamento sobre a forma de mensuração do valor declarado como receita bruta anual, R\$ 1.186.347,00, informou que o mesmo teve por base estimativas feitas a partir das aquisições dos insumos agrícolas e demais custos, aliados à margem de rentabilidade.

Das informações e documentos anteriormente abordados por esta Fiscalização, podemos concluir:

- A Sra. ASTRID exerceu a atividade rural em 2004, tendo declarado originalmente uma receita bruta de R\$ 232.486,20, frente uma despesa de custeio de R\$ 225.783,63, gerando um resultado positivo de R\$ 6.702,57;
- No curso do procedimento fiscal, após questionamento acerca de compras efetuadas junta a ADM DO BRASIL, da ordem de R\$ 900.000,00, a contribuinte apresentou declaração retificadora, alterando os valores de receita bruta e custeio da atividade rural para R\$ 1.186.347,00 e R\$ 1.135.358,66, respectivamente;
- Em relação ao total da receita bruta de R\$ 1.186.347,00, a Sra. ASTRID comprovou com documentário fiscal apenas R\$ 229.095,20, conforme TABELA 03 deste termo;

- Da mesma forma, em relação ao total de despesas de custeio (R\$ 1.135.358,66), apresentou documentário fiscal para o apenas R\$ 1.005.265,03, conforme TABELA 05 deste termo;
- A Sra. ASTRID informou ter recebido a totalidade dos valores de receita bruta em espécie, e da mesma forma, declarou ter efetuado os pagamentos de custeios da atividade rural também em espécie;
- As 04 contas bancárias da Sra. ASTRID apresentaram depósitos oriundos apenas das alienações de imóveis realizadas em meados de 2004. As movimentações seguintes o foram apenas de aplicações e resgates de fundos de investimentos, em nada se relacionando com os recursos da atividade rural;
- A contribuinte informou não ter escriturado o livro caixa referente à atividade rural desenvolvida em 2004;
- A receita bruta da atividade rural foi, em sua maior parte, estimada, pois quando questionada acerca da divergência entre o valor total de vendas acobertadas por documentos fiscais (R\$ 229.095,20) e o valor de receita bruta declarado em retificadora (R\$ 1.186.347,00), conforme itens 2.7 e 2.8 do DOC. 25 - TERMO DE INTIMAÇÃO N° 05), a contribuinte assim argumentou:

- Que não tinha mais como suprir a exigência fiscal com relação à diferença de R\$ 957.251,80;

- Que da receita bruta apresentada em 2004, excetuando-se os documentos fiscais já disponibilizados, informa que os demais valores foram estimados mensalmente de acordo com a aquisição dos insumos agrícolas, agregando os demais custos, com adição de margem de rentabilidade a qual foi submetida à tributação.

Diante das informações e conclusões acima relatadas, verificou-se um descompasso no fluxo de caixa da contribuinte em 2004, uma vez que a contribuinte somente comprovou receitas da atividade rural de R\$ 229.095,20, ao mesmo tempo em que teve uma despesa com custeio, lastreada em documentos fiscais, de R\$ 1.005.265,03.

Assim, elaborou-se demonstrativo do fluxo de caixa da contribuinte em 2004, conforme Anexo A da intimação em comento, o qual demonstrou uma variação patrimonial a descoberto de R\$ 777.201,50 no ano de 2004.

Desta forma, formalizamos nova intimação à contribuinte (DOC. 33 - TERMO DE INTIMAÇÃO N° 06), apresentando o demonstrativo de fluxo de caixa, de forma a possibilitar sua manifestação acerca da variação patrimonial a descoberto ali registrada.

Em resposta apresentada em 17/02 / 2009, depois de pedido de prorrogação protocolado em 02/02/2009 , a contribuinte contra –argumentou como segue:

- *O valor de receita da atividade rural declarado em retificadora (R\$ 1.186.347,00) abriga as receitas das vendas "daquelas aquisições feitas junto à ADM, porém vendidas a terceiros sem documentário fiscal"*
- *O Demonstrativo de Variação Patrimonial deixou de considerar como origens as receitas da atividade rural provenientes das vendas sem nota, cujo montante corresponde à diferença entre a receita declarada na retificadora (R\$ 1.186.347,00) e a receita originalmente declarada (R\$ 232.486,20);*
- *Além disso, o demonstrativo computou como origens apenas as verbas da atividade rural inseridas na declaração original, cujas vendas foram comprovadas através de nota fiscal e não levou em consideração a origem de numerário proveniente da venda sem nota, informada na declaração retificadora.*

Por fim, registrou que a jurisprudência do CONSELHO DE CONTRIBUINTES exposta no termo de intimação fiscal não se aplica ao caso concreto, uma vez que trata de discussão acerca da origem dos recursos depositados em contas bancárias, o que não ocorre no caso aqui tratado. Alega finalmente que o caso em tela é de "simples venda sem nota de produtos agropecuários".

Ora, em relação aos argumentos iniciais, acerca do demonstrativo de fluxo de caixa, de se manter o entendimento já exposto por esta Fiscalização, senão vejamos:

* A Sra ASTRID não comprovou que a receita de R\$ 1.186.347,00 provém da atividade rural. Houve apenas a apresentação de declaração retificadora inserindo este valor como receita da atividade;

* Não há trânsito dos recursos da atividade rural pelas contas bancárias da contribuinte, tendo-se alegado que os recebimentos e pagamentos eram efetivados, todos, em espécie;

* As comprovações de despesas da atividade, além das compras efetivadas junto à empresa ADM DO BRASIL, se restringiram a aquisições de animais para abate (DOC. 20 - NOTAS DE COMPRAS – ANEXO III). De se perguntar: e as demais despesas da atividade, como vacinas, veterinário, energia elétrica, remédios, entre tantas outras inerentes à atividade agropecuária?

* A contribuinte não identificou os terceiros, destinatários das vendas realizadas sem documentário fiscal;

* A contribuinte não escriturou o livro caixa referente à atividade rural desenvolvida em 2004;

* A receita bruta da atividade rural foi, em sua maior parte, estimada, conforme afirmação da própria contribuinte;

De se repisar que o resultado da atividade rural é de tributação diferenciada, ensejando, portanto, o cumprimento das formalidades exigidas pela legislação. Como saber o exato valor das receitas da atividade rural, se R\$ 1.186.347,00 ou, por exemplo, R\$ 2.000.000,00? As informações declaradas pela contribuinte têm que estar acompanhadas das respectivas comprovações exigidas pela legislação.

Assim, diante da ausência de comprovações acerca de parte da atividade rural, foram usadas no demonstrativo de fluxo de caixa somente as informações extraídas de documentário fiscal, tanto nas receitas (origens), como nas despesas (aplicações).

Como se vê, a autoridade administrativa fiscal realizou um amplo e profundo trabalho de fiscalização, não tendo a Contribuinte se insurgido contra os fatos narrados, no sentido de infirmar os fatos expostos pela fiscalização.

Neste contexto, e conforme exposto linhas acima, considerando que não foram apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor, *in verbis*:

1. Da consideração do rendimento como da atividade rural.

Como se infere da impugnação apresentada, a contribuinte insurge-se contra o lançamento, arguindo, em síntese, que não se pode apurar variação patrimonial a descoberto por conta de vendas da atividade rural efetuadas sem emissão de Notas Fiscais, e que o resultado dessa atividade já foi incluído em declaração retificadora, antes do lançamento, e o imposto apurado pago.

A contribuinte argúi que a autoridade fiscal equivocou-se na constatação de acréscimos patrimoniais a descoberto, uma vez que deixou de computar como origem a diferença entre o valor da receita bruta da atividade rural declarada em retificadora, de R\$1.186.347,00 e a receita bruta originalmente declarada, de R\$232.486,20, diferença esta que seria representativa da venda de produtos da atividade agrícola sem nota fiscal.

Ressalte-se, de pronto, que o que se tributou não foi o valor das vendas informado, mas o acréscimo patrimonial a descoberto, em razão do excesso de dispêndios/aplicações em relação aos rendimentos comprovados.

Conforme se verifica dos autos, a contribuinte apresentou, originalmente, DIRPF/2005 informando receita bruta da atividade rural de R\$232.486,20 e despesas de

custeio/investimento de R\$225.783,63 e, por conseguinte, resultado tributável de R\$6.702,57 (valores estes informados tanto na declaração original quanto nas retificadoras apresentadas em 07/02/2008, 12/03/2008 e 20/03/2008).

No Termo de Início de Fiscalização (23/07/2008 — data da ciência) questionou-se a contribuinte sobre as aquisições volumosas realizadas junto à empresa ADM do Brasil Ltda. (R\$909.575,03, de acordo com a DIPJ da empresa).

Em 18/08/2008 a contribuinte apresentou declaração retificadora (v. fls. 15/22) alterando a receita bruta para o montante de R\$1.186.347,00 e as despesas de custeio/investimentos para R\$1.135.358,66 e, por conseguinte, o resultado da atividade rural para R\$50.988,34. Apurou, ao final, Imposto a pagar de R\$11.033,25, que recolheu, em 30/09/2008, mediante o DARF de fl. 362, com multa de mora de 20%.

Em 20/08/2008, em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, apresentou cópias das notas fiscais de compras da ADM do Brasil, no total de R\$841.773,19 (DOC. 6 — Anexo II), esclarecendo que eram referentes à aquisição de farelo de soja e que o pagamento foi em dinheiro, nas respectivas datas de emissão das notas. Informou, ainda, que apresentou com a DIRPF retificadora o Anexo da Atividade Rural "incorporando no custeio as aquisições retratadas nas notas fiscais em questão".

Tendo em vista a documentação e os esclarecimentos apresentados, a contribuinte foi, novamente, intimada, em 01/09/2008 (v. Termo de Intimação Fiscal nº 01, fls. 50 a 54), para apresentar o Livro Caixa dos registros dos lançamentos afetos à atividade rural de 2004, todas as Notas Fiscais de Produtor emitidas no ano e justificativa para a divergência nos valores totais das notas fiscais emitidas pela ADM do Brasil.

A contribuinte apresentou resposta à fl. 56, nos seguintes termos:

ITEM 2.1. não registrou em livro caixa os lançamentos afetos à atividade rural de 2004;

ITEM 2.2. não localizou as Notas Fiscais de Produtor emitidas no ano de 2004;

ITEM 3.3. apresentou todas as notas que localizou assim, entende que a diferença a menos nos valores totais provém do extravio de algumas das notas, porém, para fins de apuração dos resultados, levou em consideração os valores informados pela ADM do Brasil.

À vista da divergência entre os valores das vendas informados pela ADM do Brasil e o total das notas fiscais apresentadas pela Sra. Astrid, a empresa foi intimada (v. Termo de Intimação Fiscal nº 02, às fls. 58 a 61), tendo apresentado resposta à fl. 63, bem como relatório detalhado das notas fiscais emitidas em favor de Astrid Demuth (fls. 65/68), cópias dos pedidos realizados (fls. 70/139), do cadastro do corretor que intermediou as aquisições para a Sra. Astrid (fls. 141/142) e cadastro da Sra. Astrid (fls. 144/146).

Em 15/10/2008 (v. Termo de Intimação Fiscal nº 03, às fls. 148/151) a contribuinte foi, mais uma vez, intimada a prestar esclarecimentos/documentos acerca de sua atividade rural. Apresentou resposta às fls. 154/155, cópias de algumas notas fiscais de compras de insuetos da atividade rural (Anexo III), novas notas fiscais de aquisição junto à ADM do Brasil, antes informadas como extraviadas (fls. 157/163). Informou, por fim, que os maiores adquirentes de sua produção em 2004 foram a Granja Santa Cruz Ltda. e o Frigorífico Gessner Ltda., acostando notas fiscais de venda da produção, também antes tidas como extraviadas (Anexo III).

Dos documentos/esclarecimentos apresentados a autoridade fiscal apurou vendas totais de R\$229.095,20 e compras de R\$1.005.265,03 (v. tabelas no TVF às fls. 309/313).

Em procedimento de diligência, a Granja Santa Cruz Ltda. foi intimada e apresentou cópias das notas fiscais de aquisição de mercadorias junto à Sra. Astrid, informou que os pagamentos foram realizados em moeda corrente nacional, e que não havia contrato firmado expressamente acerca das transações comerciais realizadas (v. fls. 165/215).

Em 11/11/2008 a contribuinte foi novamente intimada a apresentar documentos/esclarecimentos (v. fls. 217/222). Tendo declarado que apresentou "resumos de pagamentos", sem que tais documentos tivessem sido acostados em sua resposta, houve nova solicitação para a entrega desses documentos (item 2.1 da intimação); os demais itens da intimação foram relacionados à evolução patrimonial e os dois últimos, itens 2.7 e 2.8, foram referentes à receita bruta da atividade rural em 2004.

Em 17/11/2008 a contribuinte apresentou resposta, pedindo prorrogação, porém, disponibilizou os resumos de pagamentos que estavam pendentes desde a intimação 03 (Anexo IV). Em 09/12/2008 apresentou resposta complementar, fls. 226/227, juntando documento de aquisição de caminhão, rendimentos do INSS e extratos Fundo FDI 60 (fls. 229/257). Quanto à apresentação de notas fiscais de venda da produção, no total de R\$1.186.347,00, ou, na impossibilidade, demonstrativo dos valores mensais da receita bruta, declarou, às fls. 226 e 227:

8) *ITEM 2.7 — Informa que disponibilizou notas fiscais de vendas no valor de R\$229.095,20, não tendo como suprir a exigência fiscal com relação à diferença de R\$957.251,80.*

9) *ITEM 2.8 — Da receita bruta apresentada em 2004, excetuando-se os documentos fiscais já disponibilizados, informa que os demais valores foram estimados mensalmente de acordo com a aquisição dos insumos agrícolas, agregando os demais custos, com adição de margem de rentabilidade a qual foi submetida à tributação.*

Como se vê, deixou de apresentar as notas fiscais relativas à divergência nos valores da receita bruta da atividade rural. Em relação à mensuração do valor declarado como receita bruta anual, R\$1.186.347,00, informou que o mesmo teve por base estimativas feitas a partir das aquisições dos insumos agrícolas e demais custos, aliados à margem de rentabilidade.

Conforme o TVF, fl. 321, as quatro contas bancárias da Sra. Astrid apresentaram depósitos oriundos apenas das alienações de imóveis realizadas em meados de 2004 e as outras movimentações foram apenas de aplicações e resgates de fundos de investimentos, em nada se relacionando com os recursos da atividade rural. A contribuinte não tem livro caixa, a receita bruta da atividade rural foi, em sua maior parte, estimada.

Assim, de toda a documentação apresentada, a contribuinte comprovou com documentário fiscal apenas R\$229.095,20 de receita da atividade rural e R\$1.005.265,03 de despesas de custeio. A contribuinte declarou ter recebido a totalidade da receita bruta, bem como ter efetuado os pagamentos de custeio da atividade rural, em espécie.

Verificado, assim, o descompasso entre a receita e a despesa, a autoridade fiscal elaborou demonstrativo do fluxo de caixa mensal da contribuinte, no qual se apurou variação patrimonial a descoberto de R\$777.201,50 e intimou-a, em 26/09/2009, a indicar a existência de eventuais origens de recursos não consideradas no demonstrativo, apresentando a respectiva documentação comprobatória (v. Termo de Intimação Fiscal n.º 06, fls. 263 a 269).

Ressalta-se que no demonstrativo foram considerados como origem os valores de receita da atividade rural para os quais houve a apresentação dos documentos fiscais, da mesma forma, como aplicação de recursos, foram consideradas apenas as despesas da atividade rural lastreadas em documentos fiscais. Em resposta, a contribuinte apresentou, às fls. 272/273, os argumentos a seguir sintetizados:

1) que o valor da receita da atividade rural declarado na DIRPF retificadora (R\$1.186.347,00) abriga as receitas das vendas "daquelas aquisições feitas junto à ADM, porém vendidas a terceiros sem documentário fiscal";

2) que o demonstrativo da variação patrimonial computou como origens apenas as receitas da atividade rural inseridas na declaração original, comprovadas através de nota fiscal, não tendo levado em consideração as receitas da atividade rural provenientes das

vendas sem nota, cujo montante corresponde à diferença entre a receita originalmente declarada (R\$232.486,20) e a informada na DIRPF retificadora (R\$1.186.347,00).

Como se vê, tanto durante a ação fiscal, quanto na impugnação, o contribuinte pretende que se considere a receita da atividade rural informada na DIRPF retificadora para justificar as aquisições/aplicações que geraram os acréscimos patrimoniais a descoberto, sem, entretanto, lograr comprovar que tivesse rendimentos de atividade rural para além do apurado pela autoridade fiscal e já considerado no lançamento.

Há que se trazer à colação o Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda — RIR/1999, no que dispõe sobre os rendimentos da atividade rural:

Art. 57. São tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nesta Seção (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 99.

(...)

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18).

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18, § 1º).

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18, § 2º).

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de cinquenta e seis mil reais, faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o Livro Caixa (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18, § 3º).

(...)

Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei n.º 8.383, de 1991, art. 14).

(...)

Art. 67. Constitui resultado tributável da atividade rural o apurado na forma do art. 63, observado o disposto nos arts. 61, 62 e 65 (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 7º).

Art. 68. O resultado da atividade rural, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto, na declaração de rendimentos e, quando negativo, constituirá prejuízo compensável na forma do art. 65 (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 9º).

(...)

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 59).

§ 1º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

Conforme se verifica-dos-dispositivos transcritos, o contribuinte tem o dever de comprovar as receitas e despesas da atividade rural mediante prova documental.

Considera-se prova documental aquela que se estrutura por documentos nos quais fiquem comprovados e demonstrados os valores das receitas recebidas, das despesas de

custeio e os investimentos pagos no ano-calendário (IN SRF n.º 83, de 11/10/2001, art. 22, § 5º).

As receitas de atividades rurais, de tributação diferenciada, devem ser comprovadas por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como nota fiscal do produtor e nota promissória rural, bem como demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

Intimada e reintimada, a contribuinte não logrou comprovar, mediante documentação hábil, que a receita informada na DIRPF retificadora, de R\$1.186.347,00, provém da atividade rural. A contribuinte declarou que o aludido valor abriga as receitas das vendas "daquelas aquisições feitas junto à ADM, porém vendidas a terceiros sem documentário fiscal". Declarou, ainda, que a diferença entre a receita originalmente declarada, de R\$232.486,20, e a da DIRPF retificadora, de R\$1.186.347,00, refere-se a vendas sem nota (que requer sejam consideradas como origens no demonstrativo de variação patrimonial). A contribuinte não identificou os terceiros, destinatários das vendas realizadas sem documentário fiscal, não escriturou livro caixa, declarou que a receita bruta da atividade rural foi, em sua maior parte, estimada. Não houve trânsito de recursos da atividade rural pelas contas bancárias da contribuinte tendo ela alegado que os recebimentos e pagamentos foram, todos, efetuados em espécie.

Por sua vez, os acréscimos patrimoniais que restarem incompatíveis com os rendimentos tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte e outros recursos conhecidos caracterizam rendimentos omitidos à tributação, devem ser incluídos na declaração de rendimentos, à vista do estatuído no artigo 55, inciso XIII, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999:

Art. 55. São também tributáveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 26, Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º § 4, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 24, § 2, inciso IV, e 70, § 3, inciso I):

(...)

XIII — as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

Como se vê, o lançamento foi efetuado de acordo com a legislação vigente. Inadmissível, portanto, o pleito da contribuinte de se considerar o acréscimo patrimonial a descoberto como rendimento da atividade rural. Como se viu, a legislação determina que o contribuinte tem a obrigação de comprovar os rendimentos da atividade agrícola.

Assim, a pretensão da contribuinte de que a omissão de rendimentos caracterizada por variação patrimonial a descoberto tenha o mesmo tratamento daqueles decorrentes da atividade rural não pode ser aceita. Por conseguinte, não há que se falar em arbitramento da receita da atividade rural.

2. Efeitos da declaração retificadora apresentada em 18 /0812008.

A contribuinte argui que não cabe multa de ofício, uma vez que apresentou DIRPF/2005 retificadora e recolheu, em 30/09/2008 o imposto nela apurado, com multa de mora de 20%.

Como já visto, a contribuinte apresentou, originalmente, DIRPF/2005 informando receita bruta da atividade rural de R\$232.486,20 e despesas de custeio/investimento de R\$225.783,63 e, por conseguinte, resultado tributável de R\$6.702,57 (valores estes informados tanto na declaração original quanto nas retificadoras apresentadas em 07/02/2008, 12/03/2008 e 20/03/2008). Em 18/08/2008 apresentou DIRPF/2005 retificadora, alterando a receita bruta da atividade rural e as despesas de custeio/investimento para R\$1.186.347,00 e R\$1.135.358,66, respectivamente, e o resultado tributável da atividade rural para R\$50.988,34. Apurou, ao final, Imposto a pagar de R\$11.033,25, que recolheu, em 30/09/2008, mediante o DARF de fl. 362, com multa de mora de 20%.

O artigo 832 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), autoriza a retificação da declaração de rendimentos, desde que seja antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

De acordo com o inciso I, § 1º do artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício praticado junto ao sujeito passivo e exclui a sua espontaneidade.

Conforme consta dos autos o procedimento fiscal contra a contribuinte iniciou-se em 23/07/2008, quando teve ciência do MPF—F e do Termo de Início de Fiscalização, em que se solicitou, dentre outras coisas, documentação e esclarecimentos relativos às aquisições junto à empresa ADM do Brasil, no ano-calendário 2004 (v. fls. 3 a 8).

Foi novamente intimada em 01/09/2008 (v. Termo de Intimação Fiscal n.º 01 às fls. 50/54).

Portanto, quando a contribuinte entregou a DIRPF/2005 retificadora de 18/08/2008 já estava sob procedimento de ofício.

Assim, visto que a declaração retificadora e o aludido recolhimento do imposto resultante foram efetuados sob procedimento fiscal, não podem ser considerados espontâneos, não produzindo quaisquer efeitos sobre o presente lançamento. Todavia, o DARF recolhido poderá ser compensado no valor final devido, com multa de ofício.

3. Da inaplicabilidade de multa de ofício.

Como já se viu, a DIRPF/2005 retificadora foi efetuada estando a contribuinte sob procedimento de ofício, razão por que não pode ser considerada espontânea, não produzindo quaisquer efeitos sobre o presente lançamento.

O RIR/1999 dispõe sobre o lançamento de ofício:

Ari 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 77, Lei n.º 2.862, de 1956, art. 28, Lei n.º 5.172, de 1966, art. 149, Lei n.º 8.541, de 1992, art. 40, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, Lei n.º 9.317, de 1996, art. 18, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 42):

I— não apresentar declaração de rendimentos;

II — deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III —fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto apagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V— estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI — omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, assim dispôs, sobre a aplicação das penalidades:

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

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

(...)

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

(...)

Assim, tendo a autoridade revisora apurado omissão de rendimentos efetuada, de acordo com a legislação tributária vigente, no estrito cumprimento de sua atividade, vinculada e obrigatória, o lançamento do imposto suplementar, através de Auto de Infração, exigindo, também, a multa de ofício sobre o imposto decorrente da omissão relativa ao ano-calendário 2004.

A multa qualificada, de 150%, prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, é aplicada nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 assim dispõem:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

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

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

Por sua vez, o conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes.

Em outras palavras, pode-se dizer que os elementos do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; e consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

A contribuinte contesta a caracterização do evidente intuito de fraude. Entretanto, o autuante expôs, às fls. 336 e 342, do TVF, sobre a aplicação da multa qualificada:

(...)

A omissão de rendimentos no presente caso, apesar de presumida pela lei, advém da conduta do Fiscalizado de não justificar a origem de recursos utilizados nos seus gastos ao longo do ano de 2004. Se o contribuinte efetuou gastos vultoso (fato indiscutível), e não justificou a origem dos respectivos recursos, então a lei diz que são rendimentos sujeitos ao imposto de renda. E o que denota a intenção de sonegar, prevista no art. 71, é a desproporção entre o valor declarado ao Fisco e os gastos que foram comprovados pela Fiscalização. Esta desproporção afasta a possibilidade de mero equívoco, de um esquecimento, ou de uma falta de controle. O contribuinte não justifica a origem de recursos durante a ação fiscal não por falta de controle, ou por não se lembrar dos fatos, mas sim porque sabe que são recursos omitidos.

(...)

Trazendo a linha argumentativa acima descrita para o caso em tela, temos a situação, já anteriormente exposta, que atesta a desproporção entre os gastos realizados pela Fiscalizada e o total de rendimentos declarados, ensejando a intenção do agente em omitir tal informação do Fisco, enquadrando-se na prática de sonegação prevista no art. 71 já exposto, e a consequente aplicação da multa qualificada em relação à infração aqui apurada.

De se lembrar que a contribuinte, em que pese a falta de comprovação, admitiu que teria realizado vendas sem nota, em valor considerável de seu faturamento na atividade rural.

(...)

Assim, no presente caso, a aplicação da multa de ofício de 150% se justifica em face de que, apesar de se inferir dos argumentos da contribuinte que o intuito de fraude não foi comprovado pela autoridade fiscal, verdade é que tal intuito está sobejamente demonstrado pelo fato de que, no ano-calendário 2004, a contribuinte omitiu rendimentos no montante de R\$777.201,47, caracterizados por gastos/aplicações – incompatíveis com os recursos conhecidos durante todos os meses do ano (à exceção de maio/2004), em todos eles em valores superiores ao total dos rendimentos tributáveis originalmente declarados para o ano (R\$23.696,61). Ressalte-se que o montante omitido representa mais de trinta vezes, ou seja, mais de três mil por cento, do rendimento tributável declarado. A contribuinte afirma que não tem livro-caixa e que efetuou vendas sem notas fiscais, tendo apresentado declaração retificadora para incluir receita da atividade rural somente após o início do procedimento de ofício, o que demonstra o pleno conhecimento dos fatos e torna inequívoca a caracterização da conduta dolosa. Assim, pode-se concluir que omitiu, intencionalmente, informações, visando retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária.

Por conta disto, é de se dizer que o intuito de fraude está, sim, presente, sendo correta, portanto, a imposição da multa de ofício de 150%.

Por estes fundamentos é que o lançamento deve prosperar no concernente à aplicação das multas sob análise, na forma em que foi realizado. Trata-se, como se viu, de penalidades regularmente instituídas por lei, respeitando o princípio da reserva legal de que trata o art. 97, V, do CTN.

Assim, é que o presente lançamento, quanto ao cabimento da multa de ofício está correto. A contribuinte poderá pleitear, junto à repartição de sua jurisdição fiscal, a compensação do valor recolhido em 30/09/2008, cujo comprovante anexa à fl. 362.

4. Da Representação Fiscal para fins penais.

No que tange aos argumentos da Recorrente referentes à Representação Fiscal para Fins Penais, falece competência a esse Egrégio Conselho emitir qualquer juízo de valor sobre a matéria, nos termos da Súmula CARF n.º 28, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer em parte o recurso voluntário, não se conhecendo da matéria referente à não inclusão das receitas e despesas da atividade rural no fluxo mensal para efeito de acréscimo patrimonial a descoberto, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior