



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>14098.720002/2021-24</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-002.976 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LEANDRO MUSSI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2017, 2018

**NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

Não se configurando nenhuma das hipóteses arroladas no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972 que rege o processo administrativo fiscal, e estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada.

**NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMIERA INSTÂNCIA. ANÁLISE DE TODAS AS ALEGAÇÕES DA DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.**

Assim, a autoridade julgadora deve esclarecer de maneira integral e definitiva as razões que orientaram a tomada de decisão indicando a respectiva fundamentação, enfrentando as matérias impugnadas e com base no princípio da motivação decidir sobre o litígio instaurado, não podendo fazer uso de negativas genéricas e imprecisas.

Contudo, o julgador, no exercício de sua função judicante, pautada pelo livre convencimento e imparcialidade, não está obrigado a analisar ponto a ponto todas as alegações da parte, desde que sua decisão esteja devidamente fundamentada em um raciocínio lógico e em conformidade com os princípios da motivação.

Portanto, o julgador ao responder as questões suscitadas pela defesa, não necessita enfrentar todos os argumentos trazidos ao feito, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, conforme disposição do art. 489, do CPC/2015, aplicado de forma subsidiária ao PAF.

PAF. PRELIMINAR PREJUDICIAL DE MÉRITO. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça diante do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, consolidou entendimento que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE RURAL. VERIFICAÇÃO LIVRO-CAIXA.

Quando a autoridade lançadora identifica valores devidos à tributação, mas que foram omitidos pelo contribuinte deve-se lavrar o auto de infração. Nesse sentido, cabe à autoridade lançadora comprovar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, a aquisição da disponibilidade econômica. Ao contribuinte cabe o ônus de provar que o rendimento tido como omitido tem origem em rendimentos tributados ou isentos, ou que pertence a terceiros.

IRPF. LIVRO CAIXA. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Somente são dedutíveis a título de Livro Caixa as despesas realizadas e escrituradas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea.

As deduções permitidas na legislação tributária não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não poderão ser transpostas para o ano-calendário seguinte.

RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO DO RESULTADO. REGIME DE CAIXA. TRIBUTAÇÃO.

Na apuração do resultado da atividade rural prevalece o regime de caixa, devendo ser consideradas as receitas recebidas e as despesas pagas em relação a cada ano-calendário.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por não acolher as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, a fim de que seja excluído da base de cálculo um dos lançamentos no valor de R\$ 539.310,92, relativo à nota fiscal n.º 52.496, incluída em duplicidade no “Anexo X – Bases de Cálculo Apuradas” do Relatório Fiscal (e-fl. 60), datada em 25/09/2017, emitida pela empresa Bunge Alimentos S/A.

*(documento assinado digitalmente)*

**Mário Hermes Soares Campos** - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

**Wesley Rocha** – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cléber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por LEANDRO MUSSI contra o Acórdão de impugnação que julgou parcialmente procedente a defesa apresentada pelo contribuinte.

O lançamento decorre da omissão de rendimento constata pela fiscalização, provenientes de Receitas da atividade rural não reconhecidas em Livro-Caixa no montante de R\$ 21.516.241,07, exercícios 2017 e 2018 (anos-calendário 2016 e 2017) nos termos dos artigos 4º, §3º e 5º da Lei nº8.023/90; Arts. 9 e 17 da Lei nº9.250/95; Arts. 57, 61, §1º, inciso III, 62, 63, 67, 68 e 71 do RIR/99.

A decisão de piso exonerou somente o valor de R\$ 156.800,00, do crédito fiscal exigido, ou seja, o imposto devido teve uma redução de R\$ 43.120,00, que corresponde à alíquota de 27,5% aplicada ao valor da redução do resultado tributável: R\$ 156.800,00 x 27,5% = R\$ 43.120,00.

Do Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/61, verifica-se que foram apuradas as seguintes infrações:

“(…)”

### II. DAS INFRAÇÕES APURADAS

Foi verificada a infração à legislação tributária denominada Despesa da Atividade Rural não Comprovada, como a seguir se demonstra:

II.1 – Contratos de arrendamento – não houve comprovação do registro em cartório os contratos de arrendamento, constando nos mesmos apenas as firmas reconhecidas dos contratantes. Por outro lado, não foi juntada comprovação hábil

e idônea do pagamento das despesas respectivas. As despesas, lançadas nos Livros Caixas, estão discriminadas no “Anexo I – Despesas com Arrendamento”.

II.2 – SPED x Livros Caixas – do cotejamento entre as Notas Fiscais Eletrônicas – Nfe, emitidas por fornecedores Pessoas Jurídicas para o contribuinte sob enfoque, constantes dos Livros Caixas e no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, constatou-se que as discriminadas no “Anexo II – SPED x Livros Caixas”, encontram-se lançadas nos Livros Caixas, mas não constam do SPED. Apesar de requisitadas, aludidas notas não foram apresentadas à Fiscalização (não houve a juntada das mesmas ao dossiê nº 10265.151261/2020-91).

II.3 – Notas Fiscais de Fornecedores Pessoa Física – as notas fiscais emitidas para o contribuinte por fornecedores pessoas físicas, discriminadas no “Anexo III – Fornecedores Pessoas Físicas”, apesar de solicitadas não foram apresentadas à Fiscalização (não houve a juntada das mesmas ao dossiê nº 10265.151261/2020-91).

II.4 – Honorários Advocatícios – por não serem necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida, os honorários advocatícios não são dedutíveis da receita bruta da atividade rural, nos termos do § 1º do Art. 62 do Decreto nº 3.000/1999 – RIR/99. As despesas correspondentes lançadas nos Livros Caixas estão relacionadas no “Anexo IV – Honorários Advocatícios”.

II.5 – Notas Fiscais Sem Numeração – as notas fiscais constantes do “Anexo V – Notas Fiscais Sem Numeração”, além de não possuírem numeração também não foram exibidas à Fiscalização (não houve a juntada das mesmas ao dossiê nº 10265.151261/2020-91). Sem muitas delongas, referidos documentos não são hábeis para comprovar o que propõe.

II.6 – Não foram apresentadas as duplicatas arroladas no “Anexo VI – Duplicatas” (não houve a juntada das mesmas ao dossiê nº 10265.151261/2020-91), documentos que, após o pagamento, funcionam como recibos dos pagamentos do comprador, nos termos do Art. 9º, § 1º da Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968, razão de não possuírem o condão de amparar as despesas respectivas. Por outro lado, foi verificado pelos registros nos Livros Caixas do contribuinte, que é usual o pagamento antecipado de duplicatas, o que reforça a imperiosa necessidade de exibição destes títulos de créditos, ante a possibilidade de ocorrência da duplicidade de registros.

II.7 – As operações transcritas no “Anexo VII – Devolução Superior à Compra”, demonstram o aumento artificial das despesas, uma vez que as notas fiscais emitidas para devolução das compras efetuadas, contemplam valores superiores aos pagos elas mercadorias devolvidas.

II.8 – Não foram apresentados os Contratos de Financiamento Rural (não houve a juntada dos mesmos ao dossiê nº 10265.151261/2020-91), o que impossibilita a

identificação: a) da data e a forma como os recursos foram concedidos e repassados;

b) da discriminação entre o valor do principal, juros, correção monetária e acessórios;

c) das liquidações dos débitos porventura ocorridas. Assim, as despesas respectivas, registradas nos Livros Caixas, constantes do “Anexo VIII – Contratos de Financiamento Rural”, tiveram que ser glosadas.

II.9 – Rebanho Bovino - No Demonstrativo de Atividade Rural IRPF 2017/2016, a Movimentação do Rebanho encontra-se "Sem Informações", no entanto, o lançamento no Livro Caixa especificado no “Anexo IX – Rebanho Bovino”, certifica a aquisição de bovino, contradição que impõe a glosa da correspondente despesa, já que não houve a venda dos animais.

Assim, juntando-se todos os anexos mencionados nos subitens acima, origina-se os valores das bases de cálculo consideradas no levantamento, como demonstra o “Anexo X – Bases de Cálculo Apuradas”.

Em seu Recurso Voluntário o Recorrente aduz, as mesmas razões de primeira instância, acrescentando, em apertada síntese, o seguinte:

#### **PRELIMINARMENTE**

- i)* Nulidade por intimar o contribuinte em “período proibitivo”;
- ii)* Aduz que a lavratura do Auto de Infração realizada em 06/10/2021 com a notificação do Impugnante, tem-se que todas as glosas com fatos geradores posteriores à 06/10/2016 foram atingidas pela decadência e devem ser canceladas;
- iii)* Decadência por exigibilidade de documentação em prazo superior a cinco anos;
- iv)* Nulidade por cerceamento do direito de defesa, onde a conduta da RFB mostrou-se claramente desproporcional e desarrazoada, não sendo procedida a fiscalização do modo adequado, com observação aos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal, visando a verdade real dos fatos;
- v)* Nulidade por ausência de intimação para apresentação de notas fiscais registradas no SPED;
- vi)* Contesta a impossibilidade de juntada posterior de documentos;
- vii)* Nulidade em razão da falta de motivação dos atos administrativos, em especial da decisão de primeira instância que deixou de apreciar inúmeras questões suscitadas pelo Recorrente;
- viii)* Da violação ao princípio da legalidade, verdade material e presunção de legitimidade das demonstrações contábeis;

#### **NO MÉRITO**

- ix)** Alega que as deduções das despesas relacionadas a atividade rural atenderam aos requisitos legais para a dedutibilidade permitida pela legislação;
- x)** Aduz a desnecessidade de se comprovar o pagamento da despesa – comprovação da legitimidade da operação através de outros documentos;
- xi)** Alega que os contratos de arrendamento mercantis são provas suficientes para comprovar a dedutibilidade das despesas;
- xii)** Alega que não havia obrigatoriedade de informações através do SPED que sequer existia nos anos de 2016 e 2017, tornando-se assim completamente desmotivada a imposição da glosa;
- xiii)** Sobre as Notas fiscais de pessoas físicas alega que em razão do curto espaço de tempo para responder a fiscalização não apresentar toda documentação, razão pela qual apresenta neste momento a referida documentação, comprovando assim a dedutibilidade das despesas (documentos ANEXO II e III);
- xiv)** Alega que os honorários advocatícios pagos aos advogados contratados para defender os interesses do Impugnante relacionados à sua atividade rural são dedutíveis no presente caso, pois a atuação dos advogados garante a continuidade do exercício das atividades desenvolvidas pelo Recorrente;
- xv)** Quanto a notas fiscais sem remuneração pela simples descrição dos fornecedores, se demonstra a dedutibilidade das despesas;
- xvi)** Alega que as duplicatas apresentadas são documentos hábeis e idôneos a amparar as despesas havidas, comprovando as operações para fins de tributação pelo Imposto de Renda da Pessoa Física;
- xvii)** No que diz respeito à *devolução superior à compra*, em análise dos livros-Caixa da atividade rural dos anos-base da fiscalização efetuada, quais sejam, os anos de 2016 e 2017, constata-se uma receita de vendas de produtos rurais para a Bunge Alimentos de R\$ 83.875.558,58, que foram devidamente oferecidos a tributação, sendo insignificantes os valores de compras de insumos, e assim se comprova, de maneira definitiva que estes valores destas duas notas de n.º 23903 e n.º 52496, emitidas pela empresa Bunge se referem à devolução de vendas efetuadas pelo autuado a esta, e em função de ajuste de contrato tais notas foram emitidas utilizando o CFOP 5.202, que corresponde a devolução de compra para comercialização;
- xviii)** Sobre os contratos de financiamento Rural Recorrente informou que não mantinha grande parte dos contratos mais em sua guarda, em decorrência das datas em que foram firmados. Ainda, demonstrou a impossibilidade de apresentação dos contratos em decorrência do clima litigioso que se instalou com as instituições financeiras, especialmente considerando a situação de recuperação judicial do Recorrente, de forma que, mesmo diante de insistentes solicitações, tais documentos não foram fornecidos. Contudo, mesmo diante da impossibilidade de se conseguir a cópia integral dos contratos, o contribuinte, ora Recorrente, apresentou, detalhadamente,

- os informes de despesas para o Imposto de Renda fornecido anualmente pelas instituições e empresas, que não foram analisadas pelo r. Auditor;
- xix)** Junta ao recurso diversos documentos para comprovar as alegações do seu direito;
- xx)** Solicita diligência para que seja analisada devidamente a dedutibilidade destas despesas pela Autoridade Fiscal;
- xxi)** Pede para que as intimações sejam feitas em nome de sua advogada;
- Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

## VOTO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como a matéria é de competência deste Colegiado. Assim, passo a analisá-lo.

### **DAS PRELIMINARES**

O Recorrente apresentou diversas preliminares, das quais algumas passo analisar de forma conjunta para proporcionar clareza e unicidade da fundamentação e razões de decidir.

Uma delas, é justamente a falta de análise pela DRJ de origem de algumas alegações da defesa, aduzindo que não houve enfrentamento de todas as matérias trazidas pela defesa.

Assim, inicialmente analisa-se as preliminares pela contestação do cerceamento de direito de defesa em razão de não apreciação das matérias de defesa, bem como também por outras alegações que o Recorrente entendeu ter havido dificuldades ou obstáculos na sua manifestação em sede de primeira instância.

### **DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADES POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**

Em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"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.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"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".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: **não há nulidade sem prejuízo.**

Portanto, quando a defesa encontrar dificuldades de apresentar suas alegações, provas ou outros documentos que possam fazer prova do direito alegado, é necessário indicar os motivos que lhe causaram os prejuízos, seja processual ou seja material. É de suma importância ficar demonstrado as possíveis falhas durante a tramitação do processo administrativo, que se baseia pelos princípios da formalidade moderada e pela busca da verdade material.

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento. Apresentou defesa e foi notificado dos demais atos administrativos, incluindo recurso e demais manifestações, quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, alegou o recorrente as seguintes situações de cerceamento de defesa.

#### **PRAZO EXÍGUO PARA A APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO**

Aduz que:

"(...) Por meio de simples análise, é possível verificar que o Auto de Infração fora proferido em um espaço de tempo extremamente curto e abrupto, de forma a impossibilitar ao Recorrente apresentar todas as documentações relativas às receitas e deduções, bem como qualquer esclarecimento, da atividade rural do período fiscalizado

Conforme restará demonstrado adiante, a conduta da RFB mostrou-se claramente desproporcional e desarrazoada, não sendo procedida a fiscalização do modo

adequado, observando-se os princípios do contraditório, ampla defesa, e devido processo legal, e visando a verdade real dos fatos.

Ocorre que em todas as intimações encaminhadas ao Recorrente fora concedido prazo inferior a trinta dias, alguns deles ainda em dias corridos, para apresentação de documentação extremamente volumosa, posto que abrangiam dois anos-calendário distintos (2016 e 2017), com centenas de páginas e de difícil obtenção pelo Recorrente em lapso temporal tão curto – a grande maioria de até 05 (cinco) dias –, ainda mais, em época de pandemia e de períodos caóticos de colheitas e de plantios.

Confira-se: (...)

(Recorrente juntou telas das intimações em seu recurso)

Já o relatório fiscal de e-fls. 10, e seguintes, dispõe o seguinte:

#### “I. DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1 – O procedimento fiscal junto ao contribuinte sob enfoque, grande Produtor Rural do estado de Mato Grosso, foi distribuído para fins de verificação das receitas e despesas lançadas nos livros caixas, utilizadas na apuração do resultado da Atividade Rural, **nos anos-calendário de 2016 e 2017.**

2 – Para tanto, foi lavrado em **22/06/2020**, o **Termo de Início do Procedimento Fiscal**, por meio do qual foram **solicitados** os documentos pertinentes relativos aos anos-calendários de 2016 e 2017. O contribuinte tomou ciência deste termo em **16/07/2020**, conforme Aviso de Recebimento – AR juntado aos autos. Em resposta, o contribuinte requereu prorrogação de prazo de mais 60 (sessenta) dias, para apresentar a documentação solicitada.

3 - Em razão do procedimento fiscal ter sido alçado à minha responsabilidade em 02/09/2020, no dia **30/11/2020** foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 1, **solicitando novamente os comprovantes de rendimentos e os Livros Caixas da atividade rural**, do período de 01/01/2016 até 31/12/2017, desta feita no prazo de 05 (cinco) dias úteis, **o qual foi recebido em 03/12/2020**, conforme Aviso de Recebimento - AR juntado ao processo.

3.1 – Em sua resposta, o sujeito passivo juntou os comprovantes de rendimentos e requereu a prorrogação de prazo por mais 45 (quarenta e cinco) dias para apresentar os livros caixas.

4 – Através da Informação Fiscal lavrada em 05/01/2021, recebida em 11/01/2021, conforme AR juntado aos autos, o contribuinte foi informado da não concessão da prorrogação solicitada.

5 – Por este motivo, em **15/01/2021** foram apresentados os Livros Caixas solicitados, **em formato PDF.**

6 – Em **10/02/2021**, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 3, recebido em **12/02/2021**, conforme Aviso de Recebimento – AR acostado aos autos, desta feita

intimando o sujeito passivo a apresentar documentos ali especificados para comprovar os correspondentes lançamentos efetuados nos Livros Caixas, no prazo de 05 (cinco) dias úteis. Para o atendimento da intimação, o contribuinte solicita prorrogação de prazo por mais 60 (sessenta) dias.

6.1 – Foi emitido o Termo de Prorrogação de Prazo em **02/03/2021, concedendo mais 20 (vinte) dias de dilatação de prazo**. Termo recebido em 05/03/2021, conforme AR juntado aos autos.

7 - Em 15/07/2021, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 4, solicitando (alguns reiteradamente) documentos comprobatórios de registros constantes dos Livros Caixa. Em 02/08/2021, foram juntados parcialmente ao dossiê nº 10265.151261/2020-91, os elementos requeridos

O Recorrente alega que não teve prazo suficiente para apresentar todos os documentos que comprovariam as alegações do seu direito.

Pois bem.

Verifica-se que o contribuinte tomou ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal em 22/06/2020, para apresentar documentos solicitados pela fiscalização. Foi intimado **novamente em 30/11/2020**, respondendo à fiscalização em **03/12/2020, apresentando somente os comprovantes de rendimentos, mas não os livros-caixa do período de 01/01/2016** até 31/12/2017, postulando a prorrogação de prazo de 45 (quarenta e cinco). O pedido foi indeferido pela fiscalização, ao passo que já se tratava da segunda intimação sem a respectiva resposta ou motivação razoável para a prorrogação de prazo.

Mesmo assim, em **15/01/2021**, o Recorrente apresentou os Livros-Caixa solicitados, em formato PDF.

**Em 12/02/2021** o Contribuinte recebeu o Termo de Intimação Fiscal nº 3, para que o Contribuinte apresentasse a documentação comprobatória dos lançamentos efetuados nos Livros Caixa, no prazo de 05 (cinco) dias úteis. Nesse momento o contribuinte pediu prorrogação de prazo e que naquele momento foi concedido o prazo de 20 dias, sem que houvesse juntada espontânea pelo Contribuinte.

Por fim, **em 15/07/2021**, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 4, solicitando de forma reiterada os documentos comprobatórios das informações prestadas pelo sujeito passivo, tendo sido atendido de forma parcial em **02/08/2021**, segundo dossiê 10265.151261/2020-91.

Percebe-se que, *na fase não contenciosa do PAF*, desde a primeira intimação (junho de 2020) até a última de (julho de 2021), **transcorreram-se mais de um ano**, ou seja, é prazo suficiente para o contribuinte apresentar os documentos exigidos *na fase contenciosa*, com apresentação de sua impugnação, não havendo falar em falta de tempo hábil para juntada de documentos que o contribuinte entendesse devido.

Ainda, como preliminar o Recorrente alega que foi indeferido o pedido de juntada de documentos posterior a sua defesa.

Contudo, é na impugnação que o contribuinte tem a oportunidade de apresentar suas provas e documentos necessários e não o podendo fazer deve descrever as motivações da impossibilidade, nos termos do artigo 14 e 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que oferta 30 dias de prazo para a defesa.

Com isso, verifica-se das e-fls. 120, e seguintes, que o Contribuinte juntou ao feito diversos documentos que entendeu devido. Apesar do princípio do formalismo moderado que rege o PAF, o pedido superveniente a sua defesa teria que ser justificado, além da dificuldade de juntar toda sua documentação relatada.

No que diz respeito à ampla defesa e contraditório, registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal- PAF que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação aplicável impõe ao agente fiscal o dever de realizar o ato administrativo, verificando o fato gerador e o montante devido, determinando a exigência da obrigação tributária e identificando a matéria tributável. Cabe ao fiscal confeccionar a notificação de lançamento e analisar todas as ocorrências indispensáveis para a constituição do crédito público. Isso inclui a execução das fiscalizações necessárias e a adoção de procedimentos de cobrança ao identificar o fato gerador. Dessa forma, a lavratura do auto de infração é legítima, estando em conformidade com o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, conforme os dispositivos a seguir transcritos *in verbis*:

#### CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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".

#### DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

**O PAF** – Processo Administrativo Fiscal, como em diversos procedimentos administrativos, é orientado por **fases**, e nesse sentido existe uma espécie de **“fase não contenciosa”**, onde são realizadas as investigações necessárias para apuração do fato gerador.

Nessa fase, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Assim, o ato administrativo é realizado pela autoridade fiscal, por meio da ordem do MPF, na qual realiza as atividades e procedimentos necessários para obter as informações pertinentes na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Para melhor explicar é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". *MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do direito tributário. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).*

Apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, mas que não é absoluta, o desfecho do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e refutar todo apontamento da acusação fiscal que entender devido.

Essa etapa do processo é considerada de “**fase contenciosa**”, onde o interessado apresenta sua defesa, nos termos dos artigos 14 e 15, do Decreto n.º 70.235/72, podendo contestar o crédito fiscal apurado, conforme se destaca do trecho do artigo “*Princípios do Processo Administrativo Tributário e sua aplicação*”:

Na fase “*investigativa*”, a autoridade fiscal tem o poder-dever de realizar as diligências e exercer atividades necessárias para obter as informações imperativas na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN<sup>1</sup>. Com isso, autoridade administrativa atua para apurar todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes, e até demandar força policial, a depender do caso, em que houver embaraço, obstrução ou desacato perante a autoridade administrativa, conforme o que dispõe o artigo 200 do CTN<sup>2</sup>.

Após a fase **não contenciosa**, e instaurado o processo administrativo com a lavratura do auto de infração pela autoridade competente, surge então a **fase contenciosa**, que é a etapa onde o contribuinte poderá efetivamente contestar o lançamento fiscal e sua exigibilidade, apresentado sua defesa e as provas que entender devido.

Recorda-se que em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado. Neste sentido, além da norma em direito tributário, a Lei nº 9.784/99, aplicada de forma subsidiária ao PAF, prevê em seu art. 36 que “cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado”. Em igual sentido, o art. 373, incisos I e II, do Código de Processo Civil, aplicado também de forma subsidiária ao PAF, dispõe que o ônus da prova incumbe “ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito” e ao “réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor” (in COSTA, Regina Helena Costa (Coordenadora). *Processo Administrativo Fiscal. Artigo Princípios do Processo Administrativo Tributário e sua Aplicação*. Artigo por Wesley Rocha *Princípios do Processo Administrativo Tributário e sua Aplicação*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, páginas 74/75).

Por outro lado, verifica-se do auto de infração e do relatório fiscal, do qual fundamentou o lançamento, que foram observados e respeitados os princípios que regem o PAF, dentre deles o da finalidade, legalidade, publicidade, contraditório e ampla defesa, consoante o devido processo legal.

<sup>1</sup> CTN, Art. 196. “A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”. Grifou-se.

<sup>2</sup> CTN, art. 200. “As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”.

Assim, ante todo o exposto, não acolho as respectivas preliminares.

**PRELIMINAR DE FALTA DE APRECIÇÃO DE MATÉRIAS DA DEFESA PELA DRJ DE ORIGEM**

O sujeito passivo alega que: *“inobstante os argumentos explanados na impugnação e todas as provas anexadas, constata-se que a DRJ deixou de avaliar inúmeras questões suscitadas pelo Recorrente”*, descrevendo as seguintes situações:

- a) prazo exíguo para a apresentação da documentação;
- b) ausência de intimação para apresentação da documentação;
- c) impossibilidade de alteração de conceitos tributários;
- d) reconhecimento, pela empresa Nova Sinop, de que o contrato de arrendamento formalizado com o Recorrente fora parcialmente adimplido;
- e) ausência de obrigatoriedade de entrega de SPED para produtor rural;
- (f) A ausência de análise de documentos juntados, como as duplicatas acompanhadas dos DANFes correspondente, bem como os extratos bancários e informativos do Imposto de Renda concedidos pelas instituições financeiras, suficientes para comprovação das despesas e dedutibilidade destas;
- (g) existência de “bis in idem” quanto à glosa das despesas relativas à nota fiscal 52496, etc.

Entretanto, conforme se observa de todo conteúdo abordado pela decisão de piso, **é possível atestar que todos os temas apresentados pela defesa foram analisados pela decisão de piso**, onde foi possível verificar as respectivas fundamentações que sustentaram as motivações da procedência da autuação, existindo todas as conclusões que atestam a lógica da decisão.

Acerca do “prazo exíguo para apresentação de documentação” (já devidamente analisado no tópico anterior), verifico que todos os prazos do PAF foram observados, sendo respeitado todo o rito processual fiscal já descrito no tópico anterior, e a decisão de piso apreciou matérias que afetam o respectivo argumento.

Acerca da “falta de intimação para apresentação de documentos”, também não assiste razão o recorrente, onde é possível checar que desde o primeiro Termo de Intimação Fiscal nº 1 (e-fl. 72) o sujeito passivo foi intimado para prestar esclarecimentos e apresentar documentos solicitados pela fiscalização, e qualquer tipo de falta de análise sobre esse item não teria nenhum condão de anular a autuação, pois essa não foi a realidade fática dos autos.

Sobre o fato da ausência de obrigatoriedade de entrega de SPED para produtor rural, verifica-se da e-fl. 11 do relatório fiscal que, em verdade, as informações do livro-caixa foram confrontadas com o Sped das pessoas jurídicas identificadas nas notas fiscais expedidas e registradas no livro-caixa do sujeito passivo, e não que houve análise de Sped de pessoa física. Inclusive, a fiscalização ainda ressaltou que *“apesar de requisitadas, aludidas notas não foram*

apresentadas à Fiscalização (não houve a juntada das mesmas ao dossiê nº 10265.151261/2020-91)”.

Portanto, sobre a “impossibilidade de alteração de conceitos tributários” e demais alegações de não apreciação da defesa, **verifico que o princípio da motivação foi devidamente cumprido pela decisão de primeira instância**, conforme se observa no ato da autoridade lançadora, estando clara as razões da autuação, em cumprimento ao disposto no art. 142, do CTN, bem como também da decisão da autoridade julgadora de primeira instância, onde se verificam as precisões dos motivos e fundamentações do Acórdão *a quo*.

Dessa forma, verifica-se, a partir do auto de infração e do relatório fiscal que embasou o lançamento, que foram observados e respeitados os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Como bem explica *EDUARDO MUNIZ M. CAVALCANTE*, o princípio da motivação diz respeito ao dever de a autoridade administrativa esclarecer de maneira integral e definitiva as razões que orientaram a tomada de decisão, bem como pela autoridade julgadora de enfrentar as matérias impugnadas e fundamentar o ato que decidiu sobre o litígio instaurado, não podendo fazer uso de negativas genéricas e imprecisas<sup>3</sup>.

Cabe reforçar que, cabe ao contribuinte apresentar as provas devidas, cotejando-as e indicando as fontes do seu direito, com documentos hábeis e idôneos. Para apurar a verdade material dos fatos, é necessário que a prova apresentada, além de ser importante para afastar a acusação fiscal, deve efetivamente remontar a situação fática dos autos.

Contudo, entendo que apesar de irresignação do Recorrente, o julgador não está adstrito a ter que analisar ponto a ponto das alegações, desde que o julgado esteja fundamentado dentro do raciocínio lógico e dentro dos princípios da motivação da decisão.

Ademais, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.”( EDcl no MS 21.315/DF , relatora Ministra Diva Malerbi Desembargadora convocada TRF 3ª Região), Primeira Seção, julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016.)

Portanto, diferentemente do alegado pelo recorrente, no sentido de que não houve ampla defesa na constituição do crédito, com cerceamento de seu direito, verifico que todas as formalidades que regem o PAF foram devidamente observadas. Todos os prazos para manifestações foram oferecidos e disponibilizados em todas as fases permitidas pela legislação, garantindo a oportunidade de apresentação de defesa e recurso.

<sup>3</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. *Processo tributário administrativo e judicial*. Rio de Janeiro: Forense: 2022, pág. 103.

Além disso, o contribuinte demonstrou pleno conhecimento do auto de infração, que descreveu de forma clara e precisa o fundamento legal da determinação da obrigação tributária e seus acessórios, incluindo juros de mora, multa e correção monetária. Diante disso, não há que se falar em cerceamento de defesa ou nulidade da infração ou da decisão de primeira instância.

Assim, não acolho as preliminares alegadas.

As demais preliminares guardam relação íntima com o mérito, e sendo assim abordarei como razões correlacionadas ao mérito.

### **DA PREJUDICIAL DE MÉRITO DE DECADÊNCIA**

O Recorrente alega que teria ocorrido a decadência, de forma que a extinção do crédito tributário é medida que se impõem, nos termos do Art. 147 e 150, §4º do CTN, bem como do Art. 2º da Lei 7.713/88.

Contudo, não o sujeito passivo não assiste razão.

O lançamento refere-se aos **anos-calendário 2016 e 2017**, exercícios de 2017 e 2018. A notificação do lançamento ocorreu em **06.10.2021 (e-fl. 66)**. Com isso, o prazo quinquenal para o ano-calendário de 2016, finalizaria em **31.12.2022**, já que a data do fato gerador do imposto de renda ocorre em **31 de dezembro do ano-calendário**, conforme consta do art. 25, Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

“Art. 25. Como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis e direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano”.

**A Solução de Consulta Interna COSIT Nº 6, de 30 de agosto de 2021** explica que **a ocorrência do fato gerador do IR se dá no momento da disponibilidade econômica ou jurídica, passível de recolhimento do tributo**, levando em consideração que a apuração do referido imposto é verificado em dezembro do ano-calendário:

#### **“ASPECTO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

A obrigação tributária principal do IRPF surge com a ocorrência do fato gerador, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. As hipóteses de omissão de receitas com comprovação por via indireta, que são aquelas expressamente dispostas na legislação de regência, não modificam ou ampliam o fato gerador do tributo, que permanece inalterado, e possibilitam a imposição da exação quando o contribuinte, embora intimado, não apresenta as informações e os documentos solicitados no processo de lançamento de ofício ou os apresenta de maneira insatisfatória ou inexistente.

Tanto no lançamento espontâneo como no lançamento de ofício, a incidência do IRPF, em relação à percepção de rendimentos, rendas e ganhos diversos, se configura à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos. Ou seja, os rendimentos são passíveis de tributação no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF), art. 153, inciso III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 43; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, § 1º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º, 33, 34, parágrafo único, 47, inciso XIII, e 908 a 913.

O fato gerador do IR é **complexível**, apurado mês a mês, do qual analisa a renda aferida durante o período anual, ou seja, a apuração se dá ao final do ano-calendário, onde é verificada a base de cálculo, com apuração mensal do registro, movimentação e recolhimento, nos seguintes do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I- De todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;”

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

Ainda que se contabilizasse o prazo prescricional pelo art. 150, §4, do CTN, conforme alega o recorrente, o prazo para constituição do crédito **findaria em dezembro de 2021**, estando, portanto, dentro do período quinquenal estabelecido em Lei.

Portanto, inexistente a ocorrência da decadência ao caso concreto.

#### **DECADÊNCIA PARA GUARDA DE DOCUMENTOS**

O Recorrente aduz que, conforme apontado em sede de impugnação, os documentos anteriores a 06/10/2016 foram afetados pela decadência, de forma que se extinguiu o dever de guarda do Recorrente. Ressaltou que todos os documentos fiscais solicitados foram

apresentados, não podendo o Fisco impor ao Contribuinte a obrigatoriedade de guarda de forma indefinidamente, haja vista ser inviável cumprir com referida obrigação

Mais uma vez, sem razão o Recorrente.

Como regra geral, a legislação vigente estipula que os contribuintes devam manter sob sua tutela os documentos pelo prazo prescricional de cinco anos.

Como visto, em 22/06/2020 foi lavrado o Termo de Início do Procedimento Fiscal, por meio do qual foram solicitados documentos pertinentes aos anos-calendário de 2016 e 2017. O contribuinte tomou ciência deste termo em 16/07/2020, conforme Aviso de Recebimento – AR juntado aos autos.

Portanto, as respectivas intimações estão dentro do prazo quinquenal de exigibilidade de guarda de documentos.

### **DA AUTUAÇÃO**

A acusação se pauta por infração à legislação tributária denominada “Despesa da Atividade Rural não Comprovada”.

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

#### Lei nº 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

- I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Para Hugo de Brito Machado “*renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)*”<sup>4</sup>. O conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados.

Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja, “ter” o direito de forma abstrata.

Como exposto pela decisão de piso tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física é efetuada no **regime de caixa**, ou seja, a incidência ocorre na ocasião da efetiva percepção dos rendimentos (art. 2º da Lei nº 7.713/1998; arts. 2º e 3º da Lei nº 8.134/1990; e art. 2º, §2º, e art. 38, parágrafo único, do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 - RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, aplicados à época dos fatos geradores).

Nesse sentido, o regime de caixa tem como objetivo computar, no mês de recebimento dos valores, o ingresso da disponibilidade econômica e fazer incidir o tributo devido, sendo permitidas as deduções legais no mês de competência. No entanto, as deduções podem ser realizadas nos meses subsequentes, desde que respeitado o limite legal de dedutibilidade permitido, conforme dispõe o art. 76 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos geradores, e revogado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, assim descrito:

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior **não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro** (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

Esse dispositivo estipula que as despesas dedutíveis não poderão exceder a receita mensal da respectiva atividade. Ou seja, o fato gerador do tributo ocorreu e não comporta interpretações extensivas que permitam deduções nos anos calendários subsequentes, ainda que o fato gerador do IR seja consolidado ao final do exercício.

A legislação do Imposto sobre a Renda consagra e impõe, com relação às pessoas físicas, além da “disponibilidade econômica ou jurídica”, a exigência da real “disponibilidade financeira”, o chamado “regime de caixa” para apuração da receita e custos devidos. Nesse caso, precisa haver o efetivo recebimento do numerário ou pagamento das despesas (o ingresso ou o desembolso de numerário), para que os respectivos valores sejam computados para efeito da incidência do imposto<sup>5</sup>.

#### **GLOSAS DE DESPESAS DOS LIVROS-CAIXA**

<sup>5</sup> MARY Elbe de Queiroz em artigo intitulado “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas”, in Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Editora Forense 2006.

A fiscalização identificou diversas transações e movimentações que, ao serem solicitadas para comprovação pelo Contribuinte, este encontrou dificuldades em apresentar os registros correspondentes nos Livros-Caixa referentes à sua atividade rural nos anos-calendário de 2016 e 2017.

A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 4º, inciso I; Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 75; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51), mencionava que era necessário que o contribuinte apresentasse toda a documentação que serviu de base para a escrituração das despesas, bem como, o respectivo Livro-Caixa, quando das comprovações. Esta é uma condição prevista em lei, conforme abaixo transcrito:

“RIR/1999. Despesas Escrituradas no Livro Caixa Art. 75.

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34): I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

IV - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º). DF CARF MF Fl. 158 Fl. 6 do Acórdão n.º 2001-001.562 - 2ª Seção/1ª Turma Extraordinária Processo nº 13706.004868/2007-68.

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º). § 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro”.

O Contribuinte foi intimado para apresentar as comprovações de deduções indevidas, a fim de que se cumpra norma tributária e Lei específica, conforme se transcreve abaixo:

LEI Nº 8.134, DE 27 DEZEMBRO DE 1990

"Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

[...]

**§ 3º. As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.**

No caso da atividade rural, assim dispõem os arts. 62 e 63 do RIR/1999 (aplicados aos fatos geradores da época apurada):

"Despesas de Custeio e Investimentos

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas **no mês do pagamento** (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 3º As despesas relativas às aquisições a prazo somente serão **consideradas no mês do pagamento de cada parcela.**

[...]

§ 5º Os bens adquiridos por meio de consórcio ou arrendamento mercantil serão considerados despesas **no momento do pagamento de cada parcela**, ressalvado o disposto no parágrafo seguinte.

[...]

§ 7º Os bens adquiridos por meio de permuta com produtos rurais, que caracterizem pagamento parcelado, serão considerados despesas **no mês do pagamento de cada parcela.**

[...]

§ 11. Os encargos financeiros, exceto a atualização monetária, pagos em decorrência de empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural, poderão ser deduzidos **no mês do pagamento** (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, § 1º).

[...]

Subseção VI

**Resultado da Atividade Rural**

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



## **CONTRATOS DE ARRENDAMENTO**

Nesse item, a acusação fiscal aduz que:

II.1 – Contratos de arrendamento – não houve comprovação do registro em cartório dos contratos de arrendamento, constando nos mesmos apenas as firmas reconhecidas dos contratantes. Por outro lado, não foi juntada comprovação hábil e idônea do pagamento das despesas respectivas. As despesas, lançadas nos Livros Caixas, estão discriminadas no “Anexo I – Despesas com Arrendamento

Já a decisão de piso concluiu o seguinte:

“(…) Não concordo com a interpretação da autoridade fiscal sobre a necessidade de registro do contrato de arrendamento rural em cartório, por falta de previsão legal. Contudo, diferentemente do que alega o recorrente, não basta a apresentação dos contratos de arrendamento rural para comprovar a sua dedutibilidade. Torna-se necessário também a comprovação da quitação da despesa, uma vez que a apuração do resultado da atividade rural da pessoa física dá-se pelo regime de caixa, ou seja, somente se admite a dedução das despesas efetivamente pagas no ano-calendário da apuração do imposto de renda.

Nesse sentido temos as seguintes decisões do CARF:

*ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO MENSAL. TRIBUTAÇÃO NO AJUSTE ANUAL.*

*A apuração do resultado da atividade rural se dá mediante a escrituração do Livro Caixa, devendo abranger as receitas, despesas e os investimentos computados mensalmente pelo regime de caixa. O resultado positivo integrará a base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual. (Acórdão nº 2201-007.767, de 5/11/2020, Rel. Débora Fófano dos Santos).*

*TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. REGIME DE CAIXA.*

*Na apuração do resultado da atividade rural, aplica-se o regime de caixa para o cômputo mensal das receitas e despesas. (Acórdão nº 2201-008.947, de 15/07/2021, Rel. Douglas Kakazu Kushiya).*

*ATIVIDADE RURAL. APURAÇÃO DO RESULTADO. REGIME DE CAIXA.*

*Na apuração do resultado da atividade rural prevalece o regime de caixa, devendo ser consideradas as receitas recebidas e as despesas pagas em relação a cada ano-calendário.*

*(Acórdão nº 2102-003.050, de 12/08/2014, Rel. Carlos André Rodrigues Pereira Lima).*

**Arrendamento - Konrad Karl Heinrich Oskar Bobzin:**

Analisando a documentação apresentada junto à impugnação, constata-se que, embora o contribuinte tenha comprovado a existência do contrato de arrendamento, não restaram comprovados os efetivos pagamentos dos valores pactuados, de modo que não há como acatar a sua dedução do livro caixa.

(...)

Arrendamento – Nova Sinop:

Analisando a documentação apresentada junto à impugnação, constata-se que, embora o contribuinte tenha comprovado a existência do contrato de arrendamento, não restaram comprovados os efetivos pagamentos dos valores pactuados, de modo que não há como acatar a sua dedução do livro caixa”.

Quanto ao tema, o Recorrente apresentou suas razões recursais:

“(... ) quanto aos arrendamentos formalizados pelo Recorrente com o Sr. Konrad Karl Heinrich Oskar Bobzin e a empresa Nova Sinop, a DRJ sustentou – erroneamente – que, apesar de ter sido comprovada a existência do negócio jurídico, não restou demonstrada a quitação dos valores pactuados, não sendo possível, deste modo, admitir a dedução do Livro-Caixa.

Ocorre que tal argumento não merece prosperar. Isso porque, conforme já extensamente exposto, não há que se falar em necessidade de apresentar comprovante de quitação do contrato.

(...)

Os próprios contratos de arrendamento rural são suficientes para justificar as despesas, considerando que as datas de registros são equivalentes. Todas as glosas lançadas possuem os correspondentes contratos de arrendamento e demais documentos que comprovam a dedutibilidade das despesas.

Pois bem. Para comprovar a despesa com o contrato de arrendamento do Sr. Konrad Karl Heinrich O.B., foi juntado o “Contrato de Arrendamento de Imóvel Rural para Exploração Agrícola”, cujo objeto era a exploração agrícola de 550 ha (quinhentos e cinquenta hectares) de terra rural.

(...)

Insta destacar, inclusive, que referido instrumento contratual encontra-se registrado no Livro-Caixa do ano-calendário de 2017, sendo, 04/04/2017, a data de ocorrência da despesa, o que corresponde justamente à data em que seriam entregues as 09 (nove) sacas de soja relativas ao primeiro ano, na medida em que o contrato fora assinado pelas partes em 04/04/2016:

(Livro-Caixa, fl. 225 do dossiê nº 10265.151261/2020-91)

Há, de forma clara e inequívoca, compatibilidade entre as informações consignadas no contrato de arrendamento de imóvel rural e àquelas constantes no Livro-Caixa, não tendo sido suscitado pela DRJ quaisquer argumentos aptos a afastar a idoneidade deste documento.

Frise-se à exaustão que as legislações pertinentes estabelecem que o contribuinte, para comprovar a realização da despesa, deve valer-se de “documentações idônea”, que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor

e a data da operação, requisitos estes que, nos termos acima dispostos, restaram devidamente preenchidos.

De forma similar, o contrato de arrendamento firmado com a empresa Nova Sinop Empreendimentos e Participações LTDA, em 07/06/2016, cujo objeto era o arrendamento de 4.209 há (quatro mil, duzentos e nove hectares) de imóveis rurais localizados no município de Sinop/MT, também atende a todos esses requisitos para validade. Vejamos:

(...)

Ainda, válido mencionar que o aludido instrumento contratual também se encontra registrado no Livro-Caixa do ano-calendário de 2017, sendo, 05/02/2017, a data de ocorrência da despesa, o que corresponde justamente à data de vencimento da primeira parcela ajustada pelas partes (05/02/2017):

Outrossim, muito embora não se concorde com os argumentos explanados pela DRJ no que se refere à necessidade de apresentação do recibo de quitação dos negócios jurídicos entabulados pelo Recorrente com terceiros, à exemplo do arrendamento rural, somente para fins de demonstração a este Conselho de seu pagamento, ao menos de forma parcial, colaciona-se abaixo excerto extraído da Impugnação de Crédito apresentada pela empresa NOVA SINOP, nos autos de recuperação judicial nº 1001033-83.2018.8.11.0005 (fls. 305 a 3011 do PAF):

Diferentemente do alega o Recorrente, conforme se constada do antigo mandamento RIR/1999, em seu art. 73, aplicado à época dos fatos geradores, verifica-se que *“todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”*.

Assim, a autoridade fiscal quando identifica uma operação passível de revisão, solicita as comprovações necessárias, justamente para afastar possibilidades de operações ou transações fictícias. Nesse sentido, os contratos de arrendamentos informados prescindem da efetiva comprovação da sua operação.

Ainda, indicada as negociações por meio de arrendamento mercantil com Sr. Konrad Karl Heinrich O.B., arrendamento de imóvel rural, cujo objeto era a exploração agrícola de 550 ha (quinhentos e cinquenta hectares), e NOVA SINOP (fls. 305 a 3011), em 07/06/2016, cujo objeto era o arrendamento de 4.209 há (quatro mil, duzentos e nove hectares) de imóveis rurais localizados no município de Sinop/MT.

Como bem apurado pela fiscalização e pela decisão de piso, o contrato com Sr. Konrad Karl Heinrich O.B., juntado nas e-fls. 3.660, e seguintes, não contém clareza quanto ao seu registro cartorário, faltando a sua formalidade necessária, bem como também não há a comprovação da respectiva despesa. Inclusive, no contrato consta a data do ano-calendário de 2016, e ação judicial de reintegração de posse movida pelo Sr. Konrad em desfavor do Sr. Leandro Mussi, ora Recorrente, é datada de 28.11.2005, bem longe das datas apuradas no período fiscalizado (2017 e 2018). Portanto, faltam elementos de prova da referida operação.

Assim, diante dos fatos narrados, tomo os fundamentos de primeira instância como minhas razões de decidir, já que estão devidamente claras as explicações da decisão de piso e a recorrente não obrou afastar a acusação fiscal, tentando em verdade alegar descolamentos de valores com interpretação que lhe seria favorável, mas sem razão aos fatos identificados e apurados.

Já quanto ao contrato pactuado com a NOVA SINOP, possui somente um registro de carimbo Cartório 1º Ofício de Sinop-MP, conforme se verifica das e-fls. 3.759, e seguintes, datado de 07, de junho, de 2016, faltando as demais formalidades do registro cartorário. Faltam, também, as mesmas comprovações de despesas indicadas. Ao que tudo indica, o mesmo contrato celebrado com a referida empresa foi juntado nas e-fls. 3.768, e esse sim possui os registros formais, mas que também prescinde de informações verossímeis, havendo dúvidas acerca do respectivo documento com a realidade dos fatos apurados e indicação de prova dos dispêndios financeiros.

Por outro lado, a cópia da inicial da ação de recuperação judicial nº 1001033-83.2018.8.11.0005 (e.fl. 3.768), e demais movimentações processuais, ajuizada pelo Recorrente e que constaria a habilitação do crédito da empresa NOVA SINOP, que supostamente poderia indicar o crédito questionado não possui a chancela do Poder Judiciário, e sem duvidar da idoneidade da ação e sem apegos a formalidades excessivas, esse julgador '*sentiu falta*' da respectiva chancela judicial no documento, carecendo de informações oficiais daquele processo para emprestar '*mais fé*' às informações trazidas ao feito administrativo.

Outros instrumentos juntados ao PROCESSO pelo Suposto crédito envolvido seria o de confissão de dívida do Recorrente, onde constam formalidades cartorárias legais, indicando as despesas no período autuado (e-fls. 3824, e seguintes), mas não constam suas respectivas comprovações.

Nesse sentido, o contribuinte alega que com relação à safra de soja de 2016/2017, das 54.717 mil sacas de soja devidas, efetuou a entrega de exatas 48.092 mil sacas, restando pendente apenas a entrega de um saldo de 6.625 mil sacas, e entende que, ainda que se compreenda pela necessidade de juntada dos respectivos recibos de pagamento e/ou quaisquer outros documentos que comprovem a ocorrência das despesas, restou cabalmente demonstrado que o preço ajustado pelas partes na cláusula 4ª do aludido instrumento contratual, fora pago, ao menos parcialmente (48.092 mil sacas de soja). Porém, o Recorrente deixou de informar a quais valores seriam possíveis identificar no Livro-caixa, ou até mesmo o quanto corresponderiam o valor parcialmente pago (48.092 mil sacas de soja, das 54.717 mil sacas de soja devidas).

Assim, fica inviável o acolhimento das alegações.

**SPED X LIVROS CAIXAS – NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR PESSOAS JURÍDICAS, FÍSICAS E NOTAS FISCAIS SEM NUMERAÇÃO**

Como já dito em tópico anterior, a questão do *SPED* se refere ao cruzamento de dados para justamente possibilitar a comprovação das despesas indicadas no livro-caixa e *SPED* e que se refere a notas fiscais expedidas por pessoas jurídicas. Já das pessoas físicas, que não há exigência legal para tanto, não tem como de fato exigir as informações a respeito no sistema eletrônico, mas que poderiam ser provados por outros meios, como transação bancária ou cheque em data igual ou semelhante ao registro, sendo ao menos por amostragem. Fato esse que não se verificou ao presente caso.

Nesse sentido, acompanho a decisão de piso que assim se pronunciou:

“(…) Quanto aos demais argumentos sobre a comprovação das despesas, entendo que, *a priori*, recibos e notas fiscais contendo todos os requisitos exigidos pela legislação seriam documentos suficientes para comprovar a realização de despesas. Porém, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos declarados, especialmente quando se mostrarem exagerados, a legislação tributária permite que a autoridade tributária não acate simples recibos ou notas fiscais como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, visando a formar sua convicção, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado”.

Exige-se, então, a comprovação da efetiva realização dos pagamentos correspondentes, por meio de cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados em relação aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar convenientes, desde que surtam os devidos efeitos legais”.

Nesse sentido, apesar das notas fiscais juntadas, entendo que o Recorrente poderia ter juntado ao menos comprovações do efetivo dispêndio, ao menos por amostragem.

No que diz respeito às notas fiscais sem numeração, verifica-se situação ainda mais limitada de se acolher, pois algumas sequer foram apresentadas à Fiscalização. E ainda que se possa relativizar sua análise em sede desse julgado, o Tribunal não pode simplesmente remontar a contabilidade da empresa, tentando afastar quantias que não foram analisadas de forma analítica pela fiscalização, e que remontam uma costura contábil mais aprofundada, e por vezes complexa.

Além disso, existem despesas do anexo V (documentação juntada pelo Recorrente) que não permitem a dedutibilidade de despesa tal como exame médico ocupacional, descrita de forma genérica (e-fl. 5.377).

Portanto, não é possível acolher a pretensão do Recorrente.

#### **NOTAS FISCAIS NÃO COMPUTADAS COMO DESPESAS**

Segundo o impugnante, foram constatadas despesas que não foram apropriadas ao custo total dos anos de 2016 e 2017, e que por se tratar de despesas idôneas, devidamente necessárias ao exercício da atividade agrícola, torna-se necessário computá-las na apuração do resultado da atividade rural, no total de R\$ 817.847,73. Apresenta relação com as despesas pleiteadas.

Nesse item, as despesas sequer foram declaradas, tornando ainda mais inviável a pretensão do contribuinte. Além de não constarem no Livro-Caixa, foram apresentadas apenas na fase de impugnação e ainda carecem de comprovação quanto aos gastos efetivamente realizados.

Assim, igualmente mantenho a decisão de piso.

### **DUPLICATAS**

Segundo a Fiscalização, não foram apresentadas as duplicatas arroladas no “Anexo VI – Duplicatas”. Afirma, ainda, que foi verificado pelos registros nos Livros Caixas do contribuinte, que é usual o pagamento antecipado de duplicatas, o que reforça a imperiosa necessidade de exibição destes títulos de créditos, ante a possibilidade de ocorrência da duplicidade de registros.

O Recorrente alega que as duplicatas se encontram mencionadas nos respectivos DANFE’s (Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica), conforme se depreende da análise dos documentos acostados ao processo (fls. 1896-1966 do PAF).

Nesse sentido, acompanho o raciocínio de primeira instância, onde, sem a juntada de documento que pudesse comprovar a referida operação, fica difícil de ser acolhida a referida alegação. A mera apresentação das DANFES (Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica), às fls. 1.904/1.966, não é documento hábil a comprovar o efetivo pagamento das aquisições.

Mais uma vez, se houve alguns documentos por amostragem, poderia haver ao menos um indício dos pagamentos depreendidos, o que poderia convencer o julgador.

Assim, acompanho a decisão de piso, e mantenho a glosa.

### **HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS**

Defende o Recorrente que os honorários advocatícios são dedutíveis no presente caso, pois a atuação dos advogados garante a continuidade do exercício das atividades rurais desenvolvidas. O valor total da glosa foi de R\$ 721.529,00, e constam documentos probatórios no anexo IV, da autuação.

Nesse item, a fiscalização e a DRJ de origem concluíram, que além de não guardar relação às atividades rurais do Recorrente, também não se relacionam a ele diretamente:

”Após análise da documentação anexada à impugnação (fls. 1.578/1.888), constata-se que as demandas judiciais apresentadas, em sua maioria, não dizem respeito às atividades do contribuinte fiscalizado, mas são referentes às pessoas jurídicas Premium Comércio e Representações Ltda.; Leandro Mussi ME; Mussi & Cia. Ltda.; *Company Leandro Mussi LLC*; e *Agropecuária Mussi Ltda.* – ME.

Embora existam algumas ações judiciais relativas ao produtor rural Leandro Mussi, pessoa física fiscalizada, o fato é que ele não logrou vincular quais pagamentos efetuados a título de honorários advocatícios são relacionados a essas ações específicas da sua pessoa física”.

Como visto, essas despesas não são relacionadas às atividades do Recorrente, ainda que sirvam para realizar suas defesas em casos judiciais que envolvam igualmente a Fazenda, elas não se prestam para que possam ser deduzidas como despesa da atuação do sujeito passivo.

### **DEVOLUÇÃO SUPERIOR À COMPRA**

Foi constatado um possível aumento artificial de despesas, especialmente nas descritas no Anexo VII, uma vez que as notas fiscais emitidas para a devolução das compras efetuadas apresentam valores superiores aos originalmente pagos pelas mercadorias devolvidas.

Em sua defesa, o Recorrente alega que os valores das duas notas de n.º 23903 e n.º 52496, emitidas pela empresa Bunge, se referem a devolução de vendas efetuadas pelo autuado a esta empresa e em função de ajuste de contrato, tais notas foram emitidas utilizando o CFOP 5.202, que corresponde a devolução de compra para comercialização. Em seu recurso o Contribuinte também trata como lançamento em duplicidade, alegando *bis in idem*, no que diz respeito à nota fiscal de n.º 52.496.

O Recorrente alega ainda o seguinte:

“(…) Ao analisar-se detidamente ambas as notas fiscais de devolução, verifica-se que estas, ao contrário do que fora arguido pela DRJ, encontram-se vinculadas a outras notas fiscais de venda e, inclusive, justamente àquelas informadas pelo órgão fiscal na fl. 14 do PAF, quais sejam, as notas fiscais nº 7703 e nº 21996, conforme elucidado no campo ‘observações’ da nota fiscal.

Frise-se, além do mais, que, os Livros-caixa da atividade rural relativos aos anos-base de 2016 e 2017, demonstram o auferimento de receita oriunda de vendas de produtos rurais para a empresa Bunge Alimentos S.A correspondente à R\$ 83.875.558,58, importância esta que fora efetivamente oferecida à tributação”.

Há de se considerar, ainda, quanto à nota fiscal nº 52496, emitida pela Bunge Alimentos S.A., que está fora incluída no auto de infração em DUPLICIDADE, visto que presente tanto no Anexo II quanto no Anexo VII, senão vejamos(…)”.

Já a decisão de piso, assim se pronunciou:

“De fato, trata-se de devoluções de vendas efetuadas pelo contribuinte fiscalizado à empresa Bunge Alimentos S/A. No entanto, o impugnante não logrou comprovar a vinculação entre essas notas de devolução com as vendas realizadas. Note-se que na documentação apresentada (fls. 1.967/1.998) somente constam outras 4 (quatro) notas fiscais de devolução emitidas pela Bunge, no valor de R\$ 27.000,00 cada, além de notas fiscais emitidas pela Multigrain S/A”.

Diante da suspeita de aumento artificial de despesas é evidente que mais provas deveriam ter sido juntadas para afastar a acusação fiscal.

Portanto, mantenho a glosa lançada.

Quanto ao possível lançamento em duplicidade, **à nota de n.º 52.496. indicada na e-fl. 60**, a que tudo indica, é que de fato, foram registradas duas vezes pela fiscalização, referente à nota no valor de 539.310,92, datada em 25/09/2017.

Assim, **entendo que deve ser excluída da base de cálculo os citados valores da nota fiscal de n.º 52.496, da empresa Bunge Alimentos S.A.**

### **CONTRATOS DE FINANCIAMENTO RURAL**

A fiscalização apurou o seguinte:

“II.8 – Não foram apresentados os Contratos de Financiamento Rural (não houve a juntada dos mesmos ao dossiê nº 10265.151261/2020-91), o que impossibilita a identificação: a) da data e a forma como os recursos foram concedidos e repassados; b) da discriminação entre o valor do principal, juros, correção monetária e acessórios; c) das liquidações dos débitos porventura ocorridas. Assim, as despesas respectivas, registradas nos Livros Caixas, constantes do “Anexo VIII – Contratos de Financiamento Rural”, tiveram que ser glosadas”.

Para que os encargos do financiamento sejam passíveis de dedução, é necessário que os empréstimos contraídos sejam de fato para financiamento da atividade rural, nos termos do artigo 62 do RIR/99, que regulou a Lei nº 8.023, de 1990, em especial dispõe sobre os arts. 4º, §§ 1º e 2º

“Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990,

art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III- aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV- animais de trabalho, de produção e de engorda;

V- serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI- insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

§ 3º As despesas relativas às aquisições a prazo somente serão consideradas no mês do pagamento de cada parcela.

§ 4º O bem adquirido por meio de financiamento rural será considerado despesa no mês do pagamento do bem e não no do pagamento do empréstimo.

[...]

§ 11. Os encargos financeiros, exceto a atualização monetária, pagos em decorrência de empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural, poderão ser deduzidos no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, § 1º)".

Conforme conclusão da decisão *a quo*:

"Torna-se imprescindível que fique comprovado que os encargos financeiros pagos sejam relativos a empréstimos, cujos recursos tenham sido aplicados para expansão da produção ou melhoria da produtividade, mediante a realização das despesas elencadas no § 2º do art. 62 do RIR/99, acima transcrito.

No presente caso, verifica-se que o contribuinte trouxe diversos documentos (extratos bancários, informes de rendimentos etc.) que visam a atestar o pagamento de juros e outros encargos financeiros, porém não logrou comprovar que os empréstimos correspondentes foram aplicados como investimento na sua atividade rural, como exige a legislação em comento".

O Recorrente alega que os contratos datam de 2013, 2014 e 2015, concedidos ao Recorrente apenas por meio físico. Diante dos anos dos contratos, entendeu o sujeito passivo que o dever de guarda já foi atingido pela decadência, conforme exposto em tópico específico.

Entretanto, o período de fiscalização se deu em razão dos registros feitos pelo próprio recorrente nos anos-calendários de 2016 e 2017, sendo que o contrato não se extingue pelo tempo, mas pelo cumprimento (ou descumprimento) das obrigações contratuais. Portanto, sem razão o Recorrente.

Em seu recurso o contribuinte alega que diante da dificuldade financeira à época dos financiamentos já se encontrava em situação de insolvência, que culminou em situação de insolvência, resultando em seu pedido de Recuperação Judicial no ano de 2018 e concedida na data de 30/08/2018, diante das diversas ações de cobrança que vinha sofrendo.

O Contribuinte trouxe diversos documentos (*extratos bancários, informes de rendimentos etc.*) que visam a atestar o pagamento de juros e outros encargos financeiros, porém não logrou comprovar que os empréstimos correspondentes foram aplicados como investimento na sua atividade rural.

O contribuinte por sua vez alega o seguinte:

“A partir da análise do Auto de Infração, é possível aferir que o r. Auditor compreendeu equivocadamente os juros lançados como receitas para o Recorrente, sendo que, em verdade, se trata de despesas para quitação do financiamento.

Vejam, Conselheiros, que houve equívoco do r. Auditor quando da análise dos documentos. Isso porque, conforme exposto em sede de impugnação e não abordado pelo acórdão, o extrato foi expedido pelo “4908 GECOR EST BRASILIA (DF)”, sendo este um setor criado dentro do próprio banco, focado em recuperação de empréstimos, sendo que o nome “GECOR” é abreviação para GERÊNCIA DE COBRANÇA E RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO.

Ou seja, equivocou-se a Fazenda em presumir que os pagamentos decorrentes de operação de financiamento rural realizada com instituição financeira, seriam rendimento.

Ainda, importante ressaltar que os extratos bancários comprovam o pagamento das parcelas, cuja escrituração no livro caixa se deu na data do efetivo pagamento, e não quando foi adquirida a obrigação.

Assim, mensalmente ocorrem lançamentos de pagamentos de juros e correções pelo Recorrente que aumentam o ativo da instituição financeira”.

No que diz respeito ao Anexo VIII do recurso, o contribuinte juntou documentações, nas e-Fls. 5.487, e seguintes, que descrevem as instituições financeiras como sendo credoras de financiamentos que visavam ser aplicados nas atividades rurais, a exemplo:

**REGISTRO Nº 2.390** de 09/09/2014 - Prot. n° 76.043 - AV-3/2390 - - Devedor: LEANDRO MUSSI, 158.206.068-1/ - Credor: BANCO DO BRASIL S/A, 00.000.000/4113-02 **Título:** Aditivo de Retificação e Ratificação, emitido em Rio de Janeiro-RJ, aos 23/07/2014, à Cédula de Crédito Rural Hipotecária nº 17/13449-8 (ex 40/00919-X), registrada sob nº 2.390 do L3RA e R-01/1.301 de - Valor: R\$ 0,00. **Vencimento:** 01/10/2017. **Objeto de Garantia:** Aditivo de Re-retificação, emitido em Rio de Janeiro-RJ, aos 23/07/2014, à Cédula de Crédito Rural Hipotecária nº 17/13449-8 (ex 40/00919-X), registrada sob nº 2.390 do L3RA e R-01/1.301 do L2RG desta Serventia, em que é financiador BANCO DO BRASIL S.A., e como financiado LEANDRO MUSSI, já qualificado, procedeu-se a esta averbação para re-ratificar os itens a seguir descritos: **ALTERAÇÃO DO PRAZO DE VENCIMENTO:** Fica alterado o prazo do vencimento do instrumento ora aditado para 01/10/2014. **ALTERAÇÃO DA FORMA DE PAGAMENTO:** Sem prejuízo do

Outro exemplo na e-fl. 5679, existe a descrição de registro na certidão de imóvel de onde consta como credor o banco ECO securitizadora que descreve o seguinte.



**CARTÓRIO DE 1º OFÍCIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS E TÍTULOS E DOCUMENTOS DE LUCAS DO RIO VERDE-MT**

*Maria Carolina Magalhães*  
OFICIALA TITULAR

*Marcílio Miranda de Souza*  
OFICIAL SUBSTITUTO



Imóveis rurais, situados no Município de Sorriso-MT, matrículas 30.643, 47.291, 47.867, 48.026, 47.866, 47.869, 47.837, 30.764, 48.671, 30.765 e 47.865 do RI de Sorriso-MT, a ser levada a registro no RI de Sorriso-MT.

---

**REGISTRO Nº 16.716** de 23/08/2016 - Prot. n° 90.206 - R-0/16716 - - Devedor: LEANDRO MUSSI, 158.206.068-17 - Credor: BUNGE ALIMENTOS S/A, 84.046.101/0001-93 **Título:** Cédula de Produto Rural nº 30-423-5013038, emitida em Lucas do Rio Verde-MT, aos 14/07/2016 - Valor: R\$ 0,00. **Vencimento:** 28/02/2017. **Objeto de Garantia:** Em penhor agrícola, a quantidade de 6.900.000kg (seis milhões e novecentos mil quilogramas) de soja, safra 2016/2017. Valor da Operação: 6.210.000kg de soja. Localização do Imóvel: Fazenda Nossa Senhora de Fátima, com área cultivada de 2.300ha, situada no Município de Diamantino-MT, matrícula nº 12.812 do RI de Diamantino-MT, com a presente cédula devidamente registrada sob o nº 69.172 do L3RA, aos 18/08/2016, no RI de Diamantino-MT.

---

**REGISTRO Nº 16.733** de 29/08/2016 - Prot. n° 90.317 - R-0/16733 - - Devedor: LEANDRO MUSSI, 158.206.068-17 - Credor: BUNGE ALIMENTOS S/A, 84.046.101/0001-93 **Título:** Cédula de Produto Rural nº 30-423-5012901, emitida em Lucas do Rio Verde-MT, aos 14/07/2016 - Valor: R\$ 0,00. **Vencimento:** 28/02/2017. **Objeto de Garantia:** Em penhor agrícola, a quantidade de 4.642.800kg (quatro milhões e seiscentos e quarenta e dois mil e oitocentos quilogramas) de soja, safra 2016/2017. Valor da operação: 3.500.000kg de soja. Localização do Imóvel: Imóveis rurais, situados no Município de Tapurah-MT, matrículas nºs 82, 90, 91, 92, 93, 95, 96, 100, 111 e 112 do RI de Tapurah-MT, com a presente cédula devidamente registrada sob R-4.632 do Livro 3RA, aos 24/08/2016, no RI de Tapurah-MT.

Nesse sentido, o Recorrente alega que houve a apresentação do contrato firmado com a instituição financeira “ECO SECURITIZADORA” (fls. 2416-2776 do PAF), não tendo sido, novamente, analisado pelo r. Auditor, de forma que a glosa se manteve com a justificativa de suposta ausência de apresentação do contrato, o que, conforme exposto, não procede o direito pleiteado.

Da análise do referido contrato não identifiquei despesas de custeio e os investimentos descritas pela Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º, tais como I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos; II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais; III- aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural; etc.

Assim, não há como acolher a tese do recorrente de que seriam juros pagos a título dos empréstimos feitos para investimento na atividade rural, segundo interpretação da legislação, já que sem as comprovações devidas das operações citadas não há como dar razão às alegações.

#### **DO CUSTEIO NÃO REGISTRADO NO LIVRO-CAIXA**

Alega o recorrente que valor de R\$ 6.387.796,93, decorrentes de juros e correções monetárias pagas pelo Recorrente à Bunge Alimentos S.A, deveria ter sido considerada no Livro Caixa de 2017 e, por um lapso do recorrente, não o foi, de forma que requer seja computado na apuração da atividade rural de 2017, uma vez que se trata de fornecedor de insumos utilizados na produção rural.

Entretanto, não foi possível constar que os encargos indicados seriam de fato decorrentes dos insumos empregados na atividade rural, indicadas pela Lei nº 8.023, de 1990, em seu art. 2º, e respectivos incisos, a exemplo do inciso VI, que diz respeito aos insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais, etc.

#### **REBANHO BOVINO**

A Fiscalização justificou a glosa pelo fato de não ter sido informada nenhuma movimentação de rebanho na declaração de ajuste anual do exercício 2017, contradizendo o lançamento no Livro-Caixa sobre a aquisição de bovino, mantendo a glosa de importância de R\$ 85.800,00 (oitenta e cinco mil e oitocentos reais), e que correspondeu a 110 (cento e dez) cabeças de gado.

Já o Recorrente alega que as despesas com a aquisição de rebanho bovino destinados à alimentação de trabalhadores (salário *in-natura*), ou seja, para consumo interno, e que a quantidade por si só justifica o uso próprio para alimentar os trabalhadores.

Para isso, juntou no recurso Relatório Analítico de Gado prestado ao INDEA/MT - Instituto de Defesa Agropecuária do Estado de Mato Grosso (Documentos anexo X), em que consta o consumo (interno) de 50 (cinquenta) cabeças de gado da espécie bovino durante a época fiscalizada (2016 e 2017). Alegou ainda que as saídas de gado informadas no Relatório, são exclusivamente para fins de abate (conforme se depreende novamente da análise das quantidades de cabeças saídas – 52 cabeças), que é realizado por terceiros, para posterior consumo interno dos trabalhadores das fazendas.

Por mais lógico que seja a conclusão do Recorrente, restou ainda pendente a comprovação de que de fato o gado adquirido foi destinado à alimentação dos empregados, até porque nem foi comprovado que a alimentação era disponibilizada indistintamente a todos eles.

Assim, acompanho a decisão de piso.

### **DO ÔNUS DA PROVA**

Destaca-se que para todos os itens não comprovados, o ônus da prova é do sujeito passivo.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei”.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

“Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo *decisum* abaixo transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...) (Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se).

Por todos os motivos expostos, concluo pela manutenção da autuação, ressalvando o lançamento em duplicidade citado, para que seja excluído da base de cálculo.

### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, por conhecer do Recurso Voluntário não acolhendo as preliminares, para no mérito **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de que seja excluído uma das ocorrências da nota fiscal n.º 52.496, lançada em duplicidade, descrita na e-fl. 60, no valor de R\$ 539.310,92, datada em 25/09/2017, da empresa Bunge Alimentos S/A, mantendo-se as demais disposições da autuação fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

**WESLEY ROCHA**

Relator

ACÓRDÃO 2101-002.976 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 14098.720002/2021-24

DOCUMENTO VALIDADO