



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722323/2021-44
ACÓRDÃO	2002-010.501 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ODAIR NOVELLO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

IRPF. ATIVIDADE RURAL. LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À ASSOCIAÇÃO DE PRODUTORES. GLOSA. MANUTENÇÃO.

Somente são dedutíveis, na apuração do resultado da atividade rural, as despesas de custeio efetivamente realizadas, comprovadas por documentação hábil e idônea e diretamente vinculadas à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora.

Contribuições destinadas a entidade associativa, ainda que revertidas para fundo voltado à prestação de assistência técnica, médica, hospitalar, odontológica, representação institucional ou outras atividades em benefício dos associados, não se enquadram, por si sós, no conceito de despesas de custeio dedutíveis quando os recursos são destinados a um fundo único, de múltiplas finalidades, sem individualização da aplicação dos valores e sem comprovação documental apta a demonstrar o atendimento dos requisitos legais para a dedução.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário .

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituto[a] integral), Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação da omissão de rendimentos da atividade rural, referente ao exercício 2017.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 581/593), extrai-se:

F - DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS E ENQUADRAMENTO LEGAL

O fiscalizado deixou de oferecer a tributação receitas da atividade rural conforme já demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal, infringindo o artigo 9º da Lei 9.250/95.

Nos termos dos artigos 898 e 902 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 9.580, de 22/11/2018 será lavrado Auto de Infração – IRPF, decorrente da Omissão de Receitas da Atividade Rural.

Além da cobrança dos impostos, fica o contribuinte sujeita à multa de 75% prevista no Artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996 com redação dada pelo art.

14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e dos juros conforme art. 61, § 3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Todas as informações e documentos apresentados e obtidos foram anexados ao processo fiscal relativo a esta fiscalização.

Ressalta-se, por fim, que a presente ação fiscal foi efetuada com amparo no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). E sendo procedida à vista dos elementos disponíveis até a presente data, se novos elementos surgirem, fica, desde já, ressalvado o direito da Fazenda Nacional a proceder, no prazo decadencial, a outras verificações mais abrangentes nos períodos examinados e, se for o caso, a novo lançamento.

E, para constar e produzir seus efeitos legais, lavramos o presente Termo, em duas vias de igual forma e teor, que faz parte integrante do Auto de Infração e vai assinada pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo levado ao conhecimento do fiscalizado por um dos meios previstos no art. 23 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, com alterações introduzidas pelas Leis nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 e nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 104-008.599 - 1ª TURMA da DRJ04 de e-fls. 659/676, a qual julgou procedente em parte o lançamento, corrigindo o valor das despesas do livro-caixa.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 686/695), repisando às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

PRELIMINAR DE NULIDADE

1. Após validação de todos os cálculos apresentados pela fiscalização, para composição do montante exigível do crédito tributário, verifica-se falha no quantum debeatur, ou seja, na quantia devida, conforme laudo contábil anexo.

(...)

7. Conforme acima demonstrado, a Fiscalização não cumpriu um dos requisitos essenciais na lavratura do presente Auto de Infração, ou seja, não calculou corretamente o tributo devido, a obrigatoriedade desse requisito como se observa com a legislação transcorrida acima, está assentada no art. 142 do CTN.

8. Verifica-se no presente Auto de Infração o não atendimento à norma legal quanto à obrigatoriedade de calcular o valor devido de forma a dar certeza e liquidez ao Auto de Infração, restando esse carregado de nulidade, devendo ser cancelado

(...)

MÉRITO

13. Passemos a debater a seguir a glosa aplicada e multa de ofício, relativas às despesas de associação, matéria combatida no mérito, no valor de R\$ 317.608,96 (trezentos e dezessete mil, seiscentos e oito reais e noventa e seis centavos).

14. Os valores desconsiderados pela Fiscalização referente ao Livro Caixa nº 0002 elaborado pelo produtor rural como “associação”, referem-se ao percentual de 4% que é descontado dos produtores de cana e recolhidos ao Fundo Técnico e Social, destinado ao custeio do Sistema de Sacarose, da Administração, da Assistência Médica Hospitalar, Odontológica dos Produtores de Cana e seus Dependentes e dos Empregados Rurais e seus Dependentes, despesas essas previstas anualmente em Assembleia Geral Ordinária e que são como despesas necessárias a manutenção da fonte produtora conforme preceitua o RIR 2018 art. 55 § 1º.

15. As despesas de “associação” que foram objeto de glosa por parte da fiscalização, além de obrigatórias, são imprescindíveis à manutenção da fonte produtora, uma vez que estão vinculadas a saúde do trabalhado rural, assistência médica, hospitalar e odontológica dos produtores, empregados rurais e seus dependentes.

16. Tais despesas são úteis e necessárias a atividade rural, uma vez que, conforme Ata da Assembleia Geral dos Fornecedores de Cana de Piracicaba realizada em 26 de Março de 2014 e respectiva Declaração emitida pela Associação dos Fornecedores de Cana de Piracicaba – AFOCAPI (Docs. Anexos), referidas despesas integram o sistema de saúde dos Produtores Rurais e seus Funcionários, logo, a glosa aplicada não pode prosperar.

17. Em verdade, o produtor rural não tem o direito de escolha quanto ao desconto das contribuições associativas ou não. A Usina Raízen efetua diretamente quando recebe a produção rural diretamente correlacionadas as Notas Fiscais emitidas pelo Produtor Odair Novello. Daí se conclui seu caráter eminentemente necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, pois caso não seja realizado o desconto significa dizer que a cana de açúcar não foi entregue, ou seja, não houve produção.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINAR**Da Nulidade – Ausência de Motivação – Liquidez e Certeza**

O recorrente argui a nulidade do lançamento pois o lançamento carece de liquidez e certeza quanto a correta base de cálculo.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pelo contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura do Auto de Infração, “Termo de Verificação Fiscal”, “enquadramento legal” e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, o contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos se encontram maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não foi devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de eventual erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se

confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, como já dito, não ensejando em nulidade.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

MÉRITO

Glosa das Despesas com Livro-Caixa da Atividade Rural

Alega o Recorrente que os valores desconsiderados pela Fiscalização escriturados no Livro Caixa como “associação” referem-se ao percentual de 4% que é descontado dos produtores de cana e recolhidos ao Fundo Técnico e Social, destinados ao custeio do Sistema de Sacarose, da Administração, da Assistência Médica Hospitalar, Odontológica dos Produtores de Cana e seus Dependentes e dos Empregados Rurais e seus Dependentes, despesas essas previstas anualmente em Assembleia Geral Ordinária e que são como despesas necessárias à manutenção da fonte produtora.

Aduz que as despesas de “associação”, além de obrigatórias, são imprescindíveis à manutenção da fonte produtora, uma vez que estão vinculadas à saúde do trabalhador rural, assistência médica, hospitalar e odontológica dos produtores, empregados rurais e seus dependentes.

Sustenta que tais despesas são úteis e necessárias à atividade rural, uma vez que, conforme Ata da Assembleia Geral dos Fornecedores de Cana de Piracicaba realizada em 26 de março de 2014 e respectiva Declaração emitida pela Associação dos Fornecedores de Cana de Piracicaba – AFOCAPI (Docs. Anexos), referidas despesas integram o sistema de saúde dos Produtores Rurais e seus Funcionários, logo, a glosa aplicada não pode prosperar.

Pois bem, a possibilidade de dedução das despesas escrituradas em livro-caixa encontra fundamento no art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, segundo o qual poderão ser deduzidas da receita decorrente do exercício da atividade profissional as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

No mesmo sentido dispõe o Regulamento do Imposto sobre a Renda então vigente (Decreto nº 3.000/1999), ao estabelecer que as despesas lançadas em livro-caixa devem guardar relação direta com a atividade desempenhada, incumbindo ao contribuinte comprovar sua efetiva realização mediante documentação hábil e idônea.

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 9.250, de 1995, art. 18, § 3º](#)).

§ 4º É permitida a escrituração do Livro Caixa pelo sistema de processamento eletrônico, com subdivisões numeradas, em ordem sequencial ou tipograficamente.

§ 5º O Livro Caixa deve ser numerado sequencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de "Termo" que identifique o contribuinte e a finalidade do Livro.

§ 6º A escrituração do Livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente ano-calendário.

§ 7º O Livro Caixa de que trata este artigo independe de registro.

No mesmo sentido, dispõe a o artigo 10 da Instrução Normativa nº 83/2001:

Art. 10. As despesas de custeio e os investimentos são comprovados mediante documentos idôneos, tais como nota fiscal, fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, identificando adequadamente a destinação dos recursos.

Parágrafo único. A Nota Fiscal Simplificada e o Cupom de Máquina Registradora, quando identificarem o destinatário das mercadorias ou produtos, são documentos hábeis para comprovar despesas efetuadas pelas pessoas físicas na apuração do resultado da atividade rural.

A interpretação desses dispositivos sempre foi restritiva na jurisprudência deste Conselho, consolidando-se o entendimento de que a dedução exige o preenchimento cumulativo de três requisitos: (i) a efetiva realização da despesa; (ii) sua comprovação mediante documentação idônea; e (iii) sua caracterização como despesa de custeio necessária à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora.

Não basta, portanto, que a despesa seja útil ou conveniente ao desenvolvimento da atividade profissional. Exige a legislação que ela seja efetivamente comprovada e apresente nexo direto com a obtenção das receitas tributáveis, circunstâncias cuja demonstração compete ao contribuinte, por se tratar de fato constitutivo do direito à dedução.

Dito isto, especificamente quanto a despesa com a associação, embora não se desconheça a relevância institucional desempenhada pela entidade associativa, entendo que tais circunstâncias não são suficientes para enquadrar as respectivas contribuições no conceito de despesas de custeio necessárias à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora, previsto no art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990.

Com efeito, a legislação tributária admite apenas a dedução das despesas que guardem relação direta e imediata com a obtenção dos rendimentos tributáveis, não abrangendo gastos decorrentes da filiação ou manutenção de entidades associativas, ainda que estas desenvolvam atividades úteis ou relevantes para seus associados.

A utilidade da despesa, por si só, não se confunde com a indispensabilidade exigida pela legislação tributária.

Ainda que os serviços prestados pela associação possam contribuir para o aprimoramento profissional de seus associados ou para a defesa institucional da categoria, tais benefícios possuem natureza eminentemente associativa, não constituindo despesas imprescindíveis ao exercício da atividade geradora dos rendimentos tributáveis.

Aliás, esse entendimento encontra-se em consonância com a própria orientação adotada pela decisão recorrida, segundo a qual contribuições destinadas a associações representativas da categoria, ainda que promovam treinamento, assessoria ou intermediação de serviços, além de assistência médica, odontológica, bem como demais benefícios, não se enquadram no conceito de despesas necessárias à percepção da receita ou à manutenção da fonte produtora, senão vejamos:

Verifica-se, pelas atas das assembleias da Associação dos Fornecedores de cana de Piracicaba, acostadas aos autos (fls. 631/646), que o percentual de 4%, incidente sobre o valor da tonelada de cana entregue às usinas e destilarias de álcool, é destinado à representação da categoria na defesa dos direitos individuais e coletivos na área canavieira; à assistência médica, odontológica e hospitalar dos plantadores de cana de açúcar e seus dependentes e dos trabalhadores rurais; à manutenção do sistema de pagamento de cana, pelo teor de sacarose; assistência técnica no campo e nas usinas e destilarias; e até atividades filantrópicas; sendo administrado como um fundo único, chamado “Fundo Técnico e Social”.

Vê-se, portanto, que os valores escriturados no livro caixa como “associação” não são dedutíveis, uma vez que se destinam a um fundo único, que abrange desde despesas administrativas como manutenção de sistemas de pagamento até despesas com a defesa de interesses corporativos e inclusive filantropia. Ademais, não foram discriminados os valores empregados por esse fundo nem apresentados documentos comprobatórios. É de se destacar que é regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega.

O artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato.

(...)

Cumpre destacar, ainda, que a circunstância de parte dos recursos arrecadados pelo denominado Fundo Técnico e Social ser destinada a atividades que, em tese, possam beneficiar a atividade rural não autoriza, por si só, a dedução integral das contribuições correspondentes. Isso porque a própria documentação juntada aos autos demonstra que os valores recolhidos financiam um conjunto indissociável de finalidades, abrangendo desde representação institucional da categoria e atividades administrativas até assistência médica, odontológica, manutenção do sistema de pagamento por teor de sacarose e ações de natureza filantrópica. Ausente a individualização dos valores destinados a cada finalidade, não há como aferir quais parcelas, em tese, poderiam guardar relação direta com a percepção da receita ou com a manutenção da fonte produtora, inviabilizando o reconhecimento da dedutibilidade pretendida.

Também não se mostra juridicamente possível admitir a dedução com fundamento em mera presunção de que parte das contribuições teria sido empregada em despesas relacionadas à atividade rural. Em matéria de deduções da base de cálculo do imposto sobre a renda, prevalece o princípio da estrita comprovação, incumbindo ao contribuinte demonstrar, de forma objetiva e documental, não apenas o efetivo desembolso, mas igualmente a natureza e a destinação dos gastos. A inexistência de documentação apta a individualizar as despesas efetivamente realizadas pelo fundo impede o controle fiscal acerca do atendimento dos requisitos legais para a dedução, circunstância que, por si só, justifica a manutenção da glosa efetuada pela autoridade lançadora

Dessa forma, deve ser mantida a glosa das despesas correspondentes às contribuições destinadas a “associação” (conforme escriturada no livro-caixa).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa

ACÓRDÃO 2002-010.501 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15746.722323/2021-44

DOCUMENTO VALIDADO