ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15868.720137/2012-01
CÓPIA

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

Processo nº	15868.720137/2012-01
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2402-005.465 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de agosto de 2016
Matéria	IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrentes	MÁRIO CELSO LOPES
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

OBTENÇÃO DE DADOS BANCÁRIOS DE SUJEITO PASSIVO SOB PROCEDIMENTO FISCAL. CONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que a obtenção pelo fisco de dados de contribuintes submetidos a procedimento fiscal não representa inconstitucionalidade.

MENÇÃO PELO FISCO DE FATOS OCORRIDOS FORA DO PERÍODO FISCALIZADO. INOCORRÊNCIA DE IRREGULARIDADE.

Não representa irregularidade a menção no relato fiscal, a título ilustrativo, de fatos ocorridos fora do período fiscalizado, desde que não se inclua na apuração fatos geradores correspondentes a este lapso temporal e que o contribuinte possa se defender com amplitude contra esses fatos.

INCORREÇÃO NA INDICAÇÃO DO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE.

Os documentos que compõe os autos e as evidências verificadas no procedimento fiscal não deixam dúvida que o fisco acertou ao eleger como domicílio fiscal do contribuinte a cidade de Andradina/SP.

AUTORIDADE DEVIDAMENTE DESIGNADA PARA O PROCEDIMENTO FISCAL. COMPETÊNCIA.

É competente a Autoridade Fiscal vinculada a Delegacia da Receita Federal situada em lugar diferente do domicílio do sujeito passivo, desde que devidamente autorizada.

RECEITAS DE ALUGUÉIS DE AERONAVES. OMISSÃO.

É procedente a constatação de infração decorrente da omissão de receitas decorrentes de locação de aeronaves pertencentes ao contribuinte, posto que a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

alegação de existência de contrato de mútuo não foi comprovada documentalmente.

RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO.

Caracterizada a omissão decorrente da falta de escrituração e declaração de receitas advindas da atividade rural, infração esta que o contribuinte não conseguiu afastar mediante a apresentação de provas convincentes.

INVESTIMENTOS NA ATIVIDADE RURAL LANÇADOS EM DUPLICIDADE. PROCEDÊNCIA DAS GLOSAS.

São procedentes as glosas decorrentes de duplicidades de lançamentos concernentes a investimentos na atividade rural, não servindo para afastar a imputação fiscal a alegação de que se trataram de equívocos do setor contábil.

DESPESAS COM AERONAVES NÃO UTILIZADAS EXCLUSIVAMENTE NA ATIVIDADE RURAL. PROCEDÊNCIA DAS GLOSAS.

Tendo o fisco demonstrado que as aeronaves não eram utilizados exclusivamente na atividade rural devem ser mantidas as glosas de despesas com estes meios de transporte.

APRECIAÇÃO DEFICIENTE DE DOCUMENTOS. INOCORRÊNCIA.

Não cabe o pedido de reapreciação de documentos, posto que o relato de fisco e os quadros demonstrativos produzidos durante a apuração fiscal revelam que os elementos exibidos pelo sujeito passivo foram satisfatoriamente analisados.

GLOSAS DE DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS À ATIVIDADE RURAL. PROCEDÊNCIA.

O fisco efetuou glosas de despesas não necessárias à atividade rural pautando-se pelas determinações legais, não havendo espaço para que se insinue que foi aplicado critério subjetivo para exclusão destas despesas.

PAGAMENTO RELATIVO À AMORTIZAÇÃO DE MÚTUO. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis como despesas da atividade rural os valores referentes a pagamentos de mútuos, mesmo que contraídos para investimentos nesta atividade, posto que a dedução já é efetuada quando do efetivo gasto com itens necessários à manutenção da fonte produtora.

GLOSAS DE DESPESAS COM CPMF INCIDENTES SOBRE QUANTIAS NÃO APLICADAS NA ATIVIDADE RURAL. PROCEDÊNCIA.

Apenas a CPMF incidente sobre as quantias efetivamente dispendidas com a atividade rural podem ser deduzidas como despesas para fins de apuração seu resultado.

JUROS RELATIVOS A FINANCIAMENTOS APLICADOS EM PROJETOS DE OUTRAS EMPRESAS. INDEDUTIBILIDADE.

Os juros de financiamentos contraídos pelo sujeito passivo e aplicados em outras empresas, mesmo que atuantes na atividade rural, não são dedutíveis como despesas do contribuinte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS CONTRAÍDOS POR OUTRAS PESSOAS FÍSICAS. INDEDUTIBILIDADE.

Não há espaço para dedução de despesas referentes a juros sobre financiamentos contraídos por outras pessoas físicas.

JUROS SOBRE ADIANTAMENTOS PARA ENTREGA FUTURA DE PRODUÇÃO. GLOSA DO EXCESSO.

Devem ser glosadas despesas escrituradas como juros decorrentes de adiantamentos para entrega futura de produção na parte que excedeu ao valor dos acréscimos efetivamente pagas ao adquirente.

GANHO DE CAPITAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. APURAÇÃO COM BASE NO CUSTO ZERO.

Na apuração do ganho de capital na alienação de bens ou direitos, deve-se adotar o custo de aquisição como zero, quando não haja a sua comprovação.

OMISSÃO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. ELEMENTO CARACTERIZADOR DO FATO GERADOR. PRESUNÇÃO LEGAL.A presunção legal de omissão de rendimentos prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pelo sujeito passivo. Excluem-se da presunção apenas os valores devidamente comprovados.

MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. PROCEDÊNCIA.

A multa qualificada tem lugar quando o fisco consegue demonstrar a ocorrência de conduta dolosa tendente a ocultar o fato gerador do conhecimento do fisco. Na espécie, a utilização como despesa de juros sobre financiamentos desviados para outras empresas ou não aplicados na atividade rural justifica a imposição da multa exasperada.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento e, quanto ao recurso voluntário, conhecê-lo e negar conhecimento às razões apresentadas posteriormente e, no mérito, negar-lhe provimento

CÓPIA

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo

Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Amílcar Barca Teixeira Junior, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felicia Rothschild, João Victor Ribeiro Aldinucci e Theodoro Vicente Agostinho.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo acima identificado contra decisão que declarou improcedente em parte a sua impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração que integra o presente processo.

Conforme descrição da autoridade fiscal, fls. 17.655/17.660, a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

a) omissão de rendimentos de aluguéis de aeronaves recebidos de pessoa jurídica, conforme item 1 do Termo de Constatação Fiscal - TCF, nos anos-calendário 2008 e 2009;

b) omissão de rendimentos de atividade rural, conforme subitens 2.2.1 a 2.2.8, 2.3.1 a 2.3.4 e 2.4.1 a 2.4.12, resumidos no subitem 2.5 do TCF, nos anos-calendário 2007 a 2008;

c) ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, conforme item 3 do TCF, no ano-calendário 2009;

d) omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme item 4 do TCF e Demonstrativo de Depósitos Bancários de Origem não Comprovada, infração caracterizada nos anos-calendário 2007 a 2009.

Cientificado do lançamento em 06/08/2012 (fl. 17.669), o autuado apresentou, em 04/09/2012, a impugnação de fls. 17.676/17.764, na qual suscitou questões preliminares, decadência e matérias de mérito.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ exarou decisão de fls. 17.792/17.846, a qual afastou as questões preliminares e a decadência, no mérito, acatou em parte as razões defensórias para no mérito:

a) afastar a imputação de omissão de receita da atividade rural no valor de R$ 5.250.000,00; referente ao ano-calendário de 2007;

b) afastar a omissão de receita da atividade rural no valor de R$ 184.101,00 no ano-calendário de 2008.

Eis a ementa da decisão *a quo*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:2007, 2008, 2009

PRELIMINAR. QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Havendo procedimento administrativo regularmente instaurado, não constitui quebra do sigilo bancário a obtenção, pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados, de dados sobre a movimentação bancária dos contribuintes.

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em contraditório e ampla defesa, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

PRELIMINAR. NULIDADE. ALTERAÇÃO DO DOMICÍLIO FISCAL. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA.

A alteração de ofício do domicílio fiscal do contribuinte é válida, quando amparada em farta documentação comprovando o real domicílio tributário.

A exigência de crédito tributário é válida, mesmo que formalizada por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, haja vista que o início do procedimento fiscal previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

Tendo o auto de infração sido lavrado por servidor competente, com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, não há que se cogitar em nulidade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS.

Comprovado o pagamento de locação de aeronaves pertencentes ao contribuinte, não declarado no ajuste anual correspondente, infirma-se a omissão apurada pelo Fisco.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

São tributáveis os rendimentos comprovadamente recebidos pelo contribuinte no desempenho de sua atividade rural, devendo ser mantida a glosa das despesas e dos investimentos relativos à atividade quando não for comprovado o cumprimento dos requisitos legais para sua dedutibilidade.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO

Tributa-se o ganho de capital decorrente do lucro auferido com a alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, caracterizado pela diferença positiva entre o valor de venda e o respectivo custo de aquisição. Na ausência de valor pago, o custo de aquisição será igual a zero.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *A Lei nº 9430/96, que teve vigência a partir de 01/01/1997, estabeleceu, em seu art. 42, uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito ou investimento. O lançamento com base em presunção legal transfere o ônus da prova ao contribuinte em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada.*
>
> *Impugnação Procedente em Parte*
>
> *Crédito Tributário Mantido em Parte"*

Referente à parte do crédito exonerada, a DRJ recorreu de ofício.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 11/10/2013, fls. 17.851, tendo apresentado em 07/11/2013 o recurso de fls. 17.853/17.945, acompanhado dos documentos de fls. 17.946/18.056.

Para não tornar o voto por demais enfadonho, todas as questões aventadas no recurso serão mencionadas no voto, onde serão devidamente apreciadas.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Também se deve conhecer do recurso de ofício, posto que o valor exonerado supera o limite fixado por ato do Ministro da Fazenda.

Recurso de ofício

Uma das omissões de receita da atividade rural apontadas pelo fisco diz respeito à da alienação das benfeitorias da Fazenda Santa Izabel, mediante incorporação ao capital da MCL, mencionada no TCF (fls. 17.449 a 17.652). Ali consta que o contribuinte incorporou a Fazenda Santa Izabel ao capital da MCL Empreendimentos e Negócios Ltda. pelo valor de R$ 13.717.500,00, em 01/10/2007, conforme declarado na DIRPF 2008.

O fisco então tributou as benfeitorias como se fora receita da atividade rural.

O contribuinte para rebater essa parte da apuração alega que adquiriu o imóvel rural pelo valor total de R$ 13.717.500,00, conforme Escritura Pública de Compra e Venda devidamente apresentada à fiscalização e que a incorporou pelo mesmo preço ao capital da MCL, não tendo auferido ganho ou receia da atividade rural com a transferência desse imóvel.

Para fundamentar sua alegação, cita ainda o art. 19, §2º, I, da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11/10/2001, que assevera que a parcela do preço correspondente às benfeitorias só é computada como receita da atividade rural quando o seu valor houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural.

O órgão de primeira instância deu provimento a esta razão do sujeito passivo, recorrendo de ofício da decisão quanto a esta parte.

Desta infração, penso que o sujeito passivo deve ser exonerado.

De acordo com a regra normativa invocada pelo contribuinte, somente cabe apuração da receita da atividade rural com a venda de benfeitorias, quando o alienante lança o valor das benfeitorias como despesas da atividade rural.

A DRJ concordou com a tese da defesa, demonstrando que o sujeito passivo não houvera se utilizado da faculdade de deduzir as benfeitorias como despesas, por isso não caberia a tributação como receita da atividade rural, mas como ganho de capital. Por isso deu razão ao sujeito passivo, exonerando-o do pagamento do tributo e acréscimos decorrentes de omissão no ano-calendário 2007, de receita da atividade rural no valor de R$ 5.250.000,00.

Para ilustrar melhor essa situação vou me valer de citação extraída do Perguntas e Respostas elaborados pela RFB e mencionada na decisão *a quo:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

" *Sobre o tema, a pergunta 490 do Perguntas e Respostas do Exercício 2005:*

"490 Qual o valor de venda a ser atribuído às benfeitorias vendidas quando no instrumento de transmissão da propriedade rural não constar em separado o valor das benfeitorias?

No caso de alienação de imóvel rural sem que o instrumento público de transmissão identifique separadamente o valor de alienação da terra nua e das benfeitorias, o valor de venda a ser atribuído às benfeitorias é determinado da maneira a seguir descrita.

1 - Contribuinte computou como despesa da atividade rural as benfeitorias a) calculase o valor das benfeitorias que foram deduzidas como custo ou despesa na apuração do resultado da atividade rural da seguinte forma:

- os valores apropriados nos anoscalendário de 1990 e 1991 devem ser convertidos em Ufir pelo valor de Cr$ 597,06 e reconvertidos para reais pelo valor de R$ 0,6767;

- os valores apropriados no período de 01/01/1992 a 31/12/1994 em Ufir, mediante a divisão pelo seu valor no mês do pagamento da benfeitoria, devem ser reconvertidos para reais pelo valor de R$ 0,6767; os valores apropriados a partir de 01/01/1995 devem ser considerados pelo seu valor original em reais.

b) determina-se a relação percentual entre o valor das benfeitorias, que corresponde ao total em reais apurado conforme a alínea "a", e o custo total do imóvel rural em reais (terra nua + benfeitorias);

c) aplica-se o percentual apurado na alínea "b" sobre o valor de venda do imóvel rural, constante do instrumento público de transmissão. Essa quantia deve ser oferecida à tributação como receita da atividade rural.

2 - Contribuinte não computou como despesa da atividade rural as benfeitorias Nesse caso, o valor correspondente às benfeitorias já integra o custo para efeito de apuração do ganho de capital na alienação do imóvel, não existindo receita da atividade rural. Em qualquer das hipóteses, o valor de venda da terra nua não constitui receita da atividade rural e sujeita-se à apuração do ganho de capital*. (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, § 3º; RIR/1999, arts. 61 e 117 a 142; IN SRF nº 83, de 2001, arts. 5º e 9º)"*

Nesse sentido, voto por negar provimento ao recurso de ofício quanto a esta exoneração.

O outro valor excluído da base de cálculo pela DRJ diz respeito à nota fiscal n.º 1011636907, emitida em 13/08/2008, correspondente a operação do sujeito passivo com a empresa Malibú Confinamentos de Bovinos Ltda, no valor de R$ 184.101,00. A suposta omissão de receita da atividade rural foi obtida mediante informações repassadas à RFB pela Secretaria de Administração Tributária do Mato Grosso do Sul.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na defesa, o autuado alegou que tal nota fiscal foi extraviada e que o pagamento somente foi efetuado em 14/03/2012, apresentando TED em que a Malibú transfere para o interessado o valor de R$ 184.101,00 (vide fls. 13.825 e 13.826).

A DRJ acatou o argumento, sob a justificativa de que não localizou nos autos qualquer evidência de que o pagamento tivesse sido realizado no ano-calendário de 2008, além de que o TED de folhas 13.825 não poderia neste ano-calendário, uma vez que o pagamento somente teria ocorrido em março de 2012.

Não posso deixar de concordar com a decisão quanto a esse aspecto, uma vez que uma em se tratando de imposto de renda das pessoas físicas o regime aplicado é o de caixa, ou seja, as receitas são tributadas no ano-calendário de seu recebimento, devendo ser observado expressamente o disposto no artigo 63 do RIR/99:

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

Nesse sentido, também nego provimento ao recurso de ofício quanto à exclusão da incidência tributária do valor de R$ 184.101,00 no ano-calendário 2008.

Feitas essas considerações, encaminho por negar provimento à totalidade do recurso de ofício.

Recurso Voluntário

a) Nulidade decorrente da quebra do sigilo bancário do contribuinte

Asseverou o recorrente que a exação decorreu exclusivamente da quebra do seu sigilo bancário, conforme se constata de toda a narrativa expressa no TCF.

No seu entender a quebra do sigilo bancário dos contribuintes é medida extrema que afeta a sua intimidade e que somente pode ser efetuada mediante autorização judicial. Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal - STF declarou inconstitucional os dispositivos da Lei Complementar n.º 105/2001, que no bojo do RE 389.808/PR manifestou o entendimento que apenas o Judiciário detém o poder de autorizar a quebra do sigilo bancário e, mesmo assim, somente nos casos de investigação criminal ou instrução processual penal, o que não é o caso dos autos.

Cita precedentes de Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que caminharam no mesmo sentido e conclui que se deve declarar a nulidade do lançamento por irregular quebra do sigilo bancário do sujeito passivo ou que se suspenda o julgamento até decisão pelo STF do RE 601.314, onde se reconheceu a repercussão geral sobre o tema.

Conforme relatado, o auto de infração foi lavrado com base em dados bancários obtidos nos termos da Lei Complementar nº 105/2001.

A celuma acerca da inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário estava, como afirmou o recorrente, contida no Tema de Repercussão Geral nº 225, da Corte Constitucional. Ocorre que a matéria já foi decidida no bojo do RE nº 601.314, no qual se definiu que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *"Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 225 da repercussão geral, conheceu do recurso e a este negou provimento, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Por maioria, o Tribunal fixou, quanto ao item "a" do tema em questão, a seguinte tese: "O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal"; ..."*

Em suma, o STF já se pronunciou em sede de Repercussão Geral (no RE nº 601.314) sobre a constitucionalidade da referida norma. Nesse sentido é obrigatória a aplicação deste entendimento pelos membros do CARF, a contrário senso do que determina o inciso I do art. 62 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo do II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 e alterações posteriores, assim redigido:

> *Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*
>
> *(...)*
>
> *I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;*
>
> *(...)"*

Diante dessas considerações, não é possível dar provimento ao pleito do contribuinte no sentido de anular o auto de infração em razão de suposta ilegalidade na utilização de seus dados bancários pelo fisco.

b) Nulidade decorrente da utilização de provas ilícitas

Para o recorrente todas as provas emprestadas obtidas do processo n.º 15868.720094/2012-56 (ação fiscal na empresa MCL Empreendimentos e Negócios Ltda) decorreram da quebra do sigilo bancário do recorrente e, por isso, não poderiam ser utilizadas no combatido auto de infração, sob pena de nulidade, por vício insanável.

Como se percebe, este argumento está fincado no pressuposto que teria havido irregular quebra do sigilo fiscal do contribuinte, todavia, como visto no tópico precedente, não ocorreu ilegalidade no procedimento fiscal quanto a essa matéria, conforme já decidido pelo STF no precedente acima.

Portanto, essa preliminar também não merece acolhimento.

c) Nulidade decorrente de utilização de provas relativas a exercícios fora do período fiscalizado

O sujeito passivo acusa o fisco de haver mencionado na acusação fatos que teriam ocorrido em períodos não fiscalizados. Cita que malgrado a fiscalização tenha abrangido exclusivamente os exercícios de 2007, 2008 e 2009, a autoridade lançadora mencionou em seu

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

relato que o contribuinte informou receitas e despesas/investimentos da atividade rural em suas declarações de imposto de renda de 2007 a 2012.

Além disso, o fisco para questionar o domicílio tributário do sujeito passivo teria juntado pesquisas referentes ao período de 21/11/2005 a 22/03/2010, conforme consta à fl. 195.

Tal expediente, no seu entender, teria prejudicado o seu direito de defesa, posto que o contribuinte não teria sido intimado a se defender desses fatos. Pede então que se reconheça a nulidade do lançamento por vício material.

Parece-me que o recorrente não tem razão.

Observa-se que não há qualquer fato gerador de período fora dos exercícios de 2007 a 2009 incluídos no lançamento, assim a delimitação do período fiscalizado foi inteiramente respeitada quanto à exigência dos tributos.

Por outro lado, não há de se acatar a existência de cerceamento ao direito de defesa do autuado, posto que os fatos mencionados no recurso foram claramente exposto no TCF não havendo o que se falar em prejuízo ao contribuinte em razão de não haver tomado ciência das mencionadas observações.

Andou bem a DRJ ao afirmar que as menções a fatos ocorridos em períodos anteriores a 2007 e posteriores a 2009 tiveram o cunho meramente ilustrativo no sentido de enfatizar discrepâncias entre os rendimentos declarados pelo contribuinte e a sua variação patrimonial, sem que, no entanto, tivesse havido apuração de tributo para o período.

Na análise desta questão não se pode perder de vista que durante o procedimento fiscal tem lugar a fase inquisitória ou oficiosa que é impulsionada exclusivamente pelo fisco, onde não há espaço para o contraditório. Ali a autoridade fiscal solicita os documentos ao sujeito passivo e, de posse destes e de outras informações, conclui ou não pela necessidade de efetuar o lançamento de ofício. Em caso afirmativo, cabe ao fisco demonstrar com fatos e documentos a ocorrência das infrações praticadas pelo contribuinte, de modo que esse possa exercer amplamente o seu direito de defesa caso não concorde com o resultado da apuração fiscal.

Assim, não há de se acolher a preliminar de nulidade decorrente da menção a fatos ocorridos fora do período fiscalizado, haja vista que tais circunstâncias foram claramente mencionadas na peça de acusação, possibilitando ao sujeito passivo o seu total conhecimento, com plena possibilidade de contrapor às mesmas.

d) Nulidade quanto ao erro no domicílio fiscal do contribuinte

O recurso inicialmente apresenta os conceitos residência e domicílio para concluir que o fisco fez confusão entre esses dois institutos do Direito Civil e acabou adotando como seu domicílio tributário a cidade de Andradina/SP, quando o domicílio eleito pelo sujeito passivo é a cidade de São Paulo, não havendo qualquer óbice a sua escolha, conforme interpretação do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, do Código Civil - CC e do Código Tributário Nacional - CTN.

Acerca dessa questão, a DRJ pronunciou-se no sentido de que todos as evidências dos autos indicam que o domicílio tributário do autuado era a Rua Mato Grosso, 661, Andradina/SP.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Irretocáveis para mim as observações lançadas no acórdão recorrido, onde se menciona que a relação de documentos citados no TCF às fls. 17.644/17.645 dá total respaldo à escolha efetuada pelo fisco quanto ao domicílio tributário do autuado.

Observe-se como exemplo, que todas as intimações pertinente ao procedimento fiscal foram dirigidas ao endereço em Andradina e receberam atendimento do contribuinte, o que comprova que inexistiu prejuízo ao sujeito passivo em razão da eleição do domicílio fiscal na cidade do interior de São Paulo.

A própria cientificação do lavratura fiscal, foi efetuada também na cidade de Andradina, tendo o sujeito passivo apresentado sua defesa no prazo legal, inclusive contendo procuração com firma reconhecida pelo recorrente em Cartório de Ofício das Pessoas Naturais na cidade interiorana, o que nos deixa à vontade para concluir que inexistiu o apontado equívoco da autoridade fiscal quanto à fixação do domicílio tributário.

e) nulidade quanto à incompetência do Auditor Fiscal

Invocando o inciso I do art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, o recorrente suscita nulidade da lavratura decorrente da incompetência territorial do Auditor Fiscal lotado na Delegacia em Araçatuba, cidade distante mais de 500 km da sede do domicílio fiscal do sujeito passivo.

Ainda que considerássemos que o domicílio do sujeito passivo fosse o Município de São Paulo, não teríamos como lhe dar razão nesta preliminar. Vejamos.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional determina a competência da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, sendo esta autoridade representada pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme preceitua a Lei nº 10.593/2002 em seu artigo 6.º, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007:

> *Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:*
>
> *I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:*
>
> *a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*

Não se vislumbra na legislação que rege a atuação da Receita Federal do Brasil qualquer limitação territorial na competência dos auditores fiscais para autuação em ações fiscais e tampouco norma que determine que a instauração da ação fiscal deve ser realizada na unidade mais próxima da sede da empresa. Nesse sentido, destaque-se que a divisão da Receita Federal do Brasil em Regiões Fiscais ou unidades centrais e descentralizadas constitui ato de natureza administrativa e por isso instituído mediante ato denominado 'Regimento Interno', destinando-se à organização interna dos trabalhos.

O Auditor Fiscal é a autoridade competente para a prática do ato de lançamento em âmbito nacional, constituía, na época do lançamento, requisito para o exercício de sua atividade, que o agente esteja devidamente amparado por ordem específica, representado pelo Mandado de Procedimento Fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim dispunha o artigo 2. do Decreto nº 3.724/01:

> *Art. 2o Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

No presente caso, vislumbra-se a existência de Mandado de Procedimento fiscal devidamente assinado digitalmente por autoridade competente, com a devida indicação da portaria que delegou a competência para tanto.

Além disso, a Portaria RFB nº 3.014/2011 prevê de maneira expressa a possibilidade da ação fiscal ser desenvolvida em unidade de jurisdição diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo:

> Art. 6. (...)
>
> *§ 4 º Os procedimentos de fiscalização a serem realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada, subordinada à mesma região fiscal, serão autorizados pelo respectivo Superintendente.*

Ainda a fundamentar a possibilidade de lavratura do auto de infração em localidade distinta do domicílio fiscal do sujeito passivo, pode ser mencionada à disposição contida no artigo 9. do Decreto nº 70.235/72:

> *Art. 9. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.*
>
> *§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.*

A regra contida no §3.º acima transcrito demonstra de forma clara a possibilidade de formalização de exigência em unidade descentralizada diversa do domicílio fiscal do sujeito passivo ao determinar a prevenção da jurisdição e prorrogação da competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

Superada a análise das preliminares, passemos à análise do mérito da contenda.

f) Omissão de receita - aluguel de aeronaves

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alegou o contribuinte que na impugnação do lançamento que integra o PAF n.º 15868.720069/2012-72, em nome da empresa MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, foi demonstrado que os depósitos efetuados ao recorrente se deram em virtude de pagamentos de mútuos existentes entre o sujeito passivo e a citada empresa.

Sustenta que os documentos exibidos foram desprezados pelo fisco, que se apoiando apenas na falta de identificação dos depósitos constantes nos extratos bancários, classificou os valores envolvidos como omissão de rendimentos.

Frisa que o próprio fisco reconhece a existência de diversos contratos de mútuo firmados entre o contribuinte e a empresa em questão, da qual é sócio controlador.

No acórdão recorrido, afirma, não houve justificativa para o não acatamento da documentação hábil e idônea apresentada pelo sujeito passivo.

Cita a Súmula CARF n.º 67, a qual dispõe acerca da impossibilidade de glosa em apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, quando o fisco não demonstra a aplicação dos recursos.

Traz a colação texto doutrinário da lavra do Tributarista Hugo de Brito Machado, a Súmula n.º 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, além de precedentes judiciais e administrativos, onde se manifesta o entendimento quanto à improcedência de lançamentos do IRPF, quando aferido apenas com base em depósitos bancários.

Advoga que não sendo o contribuinte obrigado a produzir prova negativa, este deve se defender apontado que a falta de demonstração clara e precisa da ocorrência do fato gerador é causa de nulidade do lançamento.

Segundo o recorrente todas as operações que supostamente representam omissão de receita foram devidamente declaradas e comprovadas por meio de documentação idônea, o que permitiu, inclusive que o fisco elaborasse planilha demonstrativa das notas fiscais vinculadas ao lançamento.

Caberia ao fisco apreciar os documentos e acatá-los ou apresentar provas de que não seriam hábeis a afastar o lançamento.

Por outro lado, sustenta, o fisco não teria demonstrado que as transações bancárias em questão teriam sido destinadas a investimentos ou consumos pelo sujeito passivo. Assim o lançamento baseado em suposto acréscimo patrimonial sem a comprovação da destinação do recurso, da efetividade da despesa ou da aplicação do consumo da renda, não pode prosperar, conforme se vê do entendimento expresso na jurisprudência apresentada.

O órgão recorrido concluiu que tendo o fisco identificado pagamentos da empresa Florestal Brasil S.A. relativos à locações de aeronaves comprovadamente registradas em nome do sujeito passivo e não tendo tais valores sido oferecidos à tributação, houve de fato a infração de omissão de rendimentos.

Quanto à alegação de que tais valores seriam provenientes de contrato de mútuo, esta foi afastada em razão da falta de comprovação mediante apresentação do instrumento de contrato.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Parece-me que razão não assiste ao recorrente.

O fisco se desincumbiu satisfatoriamente do seu ônus de provar a ocorrência do fato gerador, ou seja indicou o recebimento de valores pelo sujeito passivo decorrentes de aluguel de aeronaves a este pertencente. Essa questão é incontroversa. Assim, restou demonstrado que se concretizou a hipótese de incidência prevista no inciso art. 43 do CTN, qual seja a aquisição de disponibilidade econômica decorrente do rendimento do capital.

O autuado para desconstituir a pretensão fiscal argumentou que os valores mencionados pelo fisco se referem a pagamentos relativos a contrato de mútuo firmado com empresa da qual é controlador.

Ocorre que o recorrente limitou-se a apresentar a razão desconstitutiva dessa infração, todavia não se desincumbiu do *onus probandi* . O Código de Processo Civil (Lei 13.105/2005), aplicado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, estipula que é o encargo de provar fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito autor é do réu, que no caso da acusação fiscal é o sujeito passivo. Eis o dispositivo:

> *"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."*

A jurisprudência e doutrina invocadas no recurso não se prestam a afastar esta infração, posto que referentes a acréscimo patrimonial a descoberto (Súmula n.º 67 do CARF) ou a omissão de rendimentos decorrente de depósito bancário sem causa (Súmula n.º 182 do Tribunal Federal de Recursos).

É de se manter a decisão da DRJ quanto à infração relativa à omissão de receitas decorrentes de aluguel de aeronaves.

g) Omissão de receitas na atividade rural

Alega o sujeito passivo que detinha a posse de terrenos de propriedade da empresa MCL decorrente de comodato a título gratuito e que não houve receita da atividade rural para em tais terras.

Inicialmente cabe destacar que a MCL Empreendimento e Negócios Ltda é uma holding controlada pela família do recorrente, o qual declarou a Receita Federal que incorporou seus imóveis rurais à citada empresa.

É de se destacar que mesmo na condição de comodatário todas as receitas advindas da atividade rural naqueles terrenos que estavam sob sua posse deveriam ter sido declaradas na DAA.

A ocorrência do fato gerador foi demonstrada pela autoridade lançadora que apresentou provas da existência de rendimentos da atividade rural, sendo que as principais evidências foram obtidas de extratos fornecidos por instituições bancárias ao fisco, o que já avaliamos não representa qualquer irregularidade. Não cabe assim a alegação de ausência de fundamentação fática do fisco no tocante à infração sob questão.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Chamo atenção, portanto, que as inúmeras alegações de mérito que se refiram à irregularidade das provas em razão da quebra do sigilo bancário do autuado não serão consideradas, pelas razões já apresentadas na análise desta matéria como preliminar ao mérito.

Na sequência o autuado alega que a apontada falta de escrituração de valores recebidos da empresa Mafrig no Livro Caixa do exercício de 2007, com consequente omissão de rendimentos na DAA de 2008, não pode prosperar, posto que, da data do depósito, em 09/07/2007, até a ciência do lançamento em 06/08/2012, transcorreram mais de cinco anos, o que leva a perda do direito de lançar o tributo em razão da decadência quinquenal prevista no CTN.

Mais uma vez equivoca-se o recorrente.

Não vou me alongar sobre esse tema, posto que já é do conhecimento de todos que o imposto sobre a renda das pessoas físicas possui fato gerador complexivo anual, que só se aperfeiçoa em 31 de dezembro do ano-calendário.

Nesse particular, cabe trazer à colação a Súmula CARF nº 38:

> *"**Súmula CARF nº 38.** O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física,relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário."*

Assim, o fato gerador do ano-calendário 2007 ocorreu em 31/12/2007, sendo esse o termo inicial do prazo decadencial do poder-dever de efetuar o lançamento. Considerando que o prazo de cinco anos previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, o termo final na contagem do prazo decadencial seria 31/12/2012. Como o lançamento se aperfeiçoou em 06/08/2012, não ocorreu a aludida decadência.

Em uma série de infrações apontadas o sujeito passivo não fez qualquer contestação meritória, limitando-se a alegar a nulidade em razão da ilegalidade na quebra do sigilo bancário. Essas infrações foram assim sintetizadas no voto condutor do acórdão recorrido, do qual retiro excerto que servirá de fundamentos para esse meu voto:

> *" omissão de registro no livro caixa 2007 e falta de declaração na DIRPF 2008 de valores recebidos de: Eduardo Calil Otoboni e Jairo Queiroz Jorge – o impugnante torna a repetir que a exação encontra seu fundamento na análise indevida das movimentações financeiras do contribuinte. Entretanto, já restou demonstrada que é plenamente válida a apuração de omissão de rendimentos com base em extratos bancários fornecidos mediante regular requisição aos bancos nos quais o contribuinte mantém contas bancárias. Conforme se vê a fl. 15.677, o Senhor Jairo Queiroz Jorge afirma que o pagamento efetuado em 05/11/2007 ao senhor Mário Celso Lopes foi a título de pagamento para confinamento de 594 bois magros.*
>
> *Quanto aos rendimentos pagos por Eduardo Cali Otoboni também decorrem de contrato para confinamento de bovinos, conforme Termo de Constatação Fiscal (fl. 17.465), fato não contestado pelo contribuinte, que se limitou a alegar a ilegalidade da quebra do sigilo bancário.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *omissão de registro no livro caixa 2009 e falta de declaração na DIRPF 2010, relativas a valores recebidos antecipadamente de Alberto Rodrigues da Cunha e Paulo Rodrigues da Cunha por conta de venda de máquinas agrícolas. – novamente, o contribuinte se limita a alegar que a exação encontra seu fundamento na análise indevida das movimentações financeiras, a qual já restou claramente legal e válida.*
>
> *omissão de registro no livro caixa 2007 e falta de declaração na DIRPF 2008 de valor recebido de Zamonaro Poços e Bombas Ltda.; omissão de registro no livro caixa 2007 e falta de declaração na DIRPF 2008 de valores recebidos de Comercial Hevea de Borrachas; omissão de registro no livro caixa 2007 e falta de declaração na DIRPF 2008 de valores recebidos da JBS Agropecuária Ltda.; omissão de registro no livro caixa 2007 e falta de declaração na DIRPF 2008 de valor recebido de Alexandre Adub Salomão – em todos esses casos, o impugnante apenas alega que a exação encontra seu fundamento na análise indevida das movimentações financeiras. Entretanto, à vista da legislação vigente, conforme já demonstrando anteriormente, inexiste ilegalidade na análise dos extratos bancários do contribuinte, ainda que fornecidos pelas instituições bancárias, mediante requisição regular."*

Para se contrapor as infrações decorrentes de falta de escrituração das vendas efetuadas a empresa JBS S.A., constantes nos Livros Caixa de 2007 e 2008, com omissão das receitas correspondentes nas DAA de 2008 e 2009, afirma o recorrente que, embora o lançamento esteja calcado em prova aparentemente válida, qual seja a informação prestada pela empresa adquirente, tal providência somente veio a se concretizar em razão da irregular quebra do sigilo bancário do autuado.

Garante que, ao contrário do que fez supor o relato da auditoria, as notas fiscais em questão foram devidamente escrituradas e oferecidas à tributação. Aduz que para os anos-calendário de 2007 e 2008 declarou uma receita bruta de R$ 27.221.696,35, o que demonstra que o valor incluído nas DAA é superior ao apurado pelo fisco, não havendo o que se falar em omissão de receitas relativas a operações com a JBS.

O fato de alguns valores provindos da JBS não coincidirem integralmente com os lançamentos do Livro Caixa não justifica a tributação, posto que uns poucos equívocos ocorridos não pode dar margem à tributação das operações como se tivessem sido omitidas na sua totalidade.

Na decisão recorrida deu-se entendimento diametralmente oposto, como se pode ver do seguinte excerto do voto do Relator:

> *" Todavia, o autuante logrou demonstrar as fls. 17.473 a 17.484 que a JBS S.A pagou ao contribuinte, diretamente ou a terceiros, os valores totais de R$ 9.954.421,03 e R$ 1.015.049,70, respectivamente nos anos-calendário 2007 e 2008. O autuante ainda confrontou os totais anuais pagos pela JBS com os totais escriturados nos Livros Caixas, apurando as diferenças discriminadas no demonstrativo de fls. 17.486 a 17.492, respectivamente nos valores de R$ 3.312.093,60 e R$ 771.978,46, nos anos-calendário 2007 e 2008.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *Nota-se como exemplo, as notas fiscais da JBS S.A, CNPJ n. 02.916.265/005048, de n.º 26 a 30 e 37 a 46, que resultou na nota de entrada 4123 de 20/04/2007, no valor de R$ 595.571,59. Foram transferidos por TED ao contribuinte, em 30/04/2007, R$ 43.874,64 e a terceiros, os seguintes valores: R$ 119.130,00, 155.496,55 e 318.630,00, na mesma data de 30/04/2007 (fl. 17.475 – TED as fls. 16.325 a 16.327). Não há, todavia, registro no livro Caixa 2007 de tais valores (vide fl. 4.190).*
>
> *Também as notas fiscais 89 e 153 a 158 da filial 005048 da JBS S.A, de 12/11/2007, nos valores de R$ 6.130,72 e 238.371,88 (TED na mesma data) não foram registradas no livro caixa 2007 (fl. 17.479) comprovando-se assim, a omissão de receitas da atividade rural.*
>
> *Ressalta-se que consta a fl. 16.199 resposta da JBS S.A à intimação levada a efeito pelo Fisco, apresentando informações de todos os pagamentos realizados ao contribuinte, durante o período de 01/01/2006 a 31/12/2009 e cópia dos comprovantes de pagamentos realizados a terceiros, por ordem de Mário Celso Lopes. A análise de tais documentos resultou no quadro de fls. 17.473 a 17.484, sendo que o contribuinte em sua impugnação não comprova que os valores pagos a terceiros, credores do contribuinte, foram lançados nos livros caixa correspondentes ou que os valores pagos ao impugnante considerados omitidos pelo Fisco encontram-se registrados nos livros caixa."*

Apreciando essa passagem da decisão hostilizada, verifica-se que foram apontados, a título exemplificativo diversas notas fiscais que deixaram de ser escrituradas e, evidentemente, declaradas. Observa-se que esses dados não são rebatidos especificamente no recurso, que também poderia ter contestado o quadro elaborado pelo fisco de fls. 17.473/17.484, o qual apresenta todas as divergências constatadas quanto às operações com a JBS.

Observe-se que os pagamentos pelas vendas em questão foram direcionados diretamente para contas bancárias do sujeito passivo, bem como para terceiros a sua ordem, o que ficou muito bem caracterizado no relato da autoridade lançadora, não tendo o sujeito passivo conseguido demonstrar qualquer desacerto quanto às evidências probatórias e conclusões do fisco.

Mantém-se por isso todas as omissões relativas às vendas à JBS S.A.

h) glosa de despesas e investimentos da atividade rural

Para o recorrente, os motivos para as glosas mencionadas no item 2.5 do TCF não devem subsistir, posto que o fisco e também o órgão recorrido simplesmente ignoraram os documentos apresentados pelo contribuinte, os quais demonstram grande compatibilidade com os requisitos legais de dedutibilidade.

Assegura que a escrituração em duplicidade de despesas/investimentos representam meros equívocos cometidos em razão de mudança na equipe contratada para confeccionar sua contabilidade.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voltando-nos para acusação, é possível verificar o quadro demonstrativo de fls. 17.509/17.511, onde a autoridade lançadora apresenta as despesas escrituradas em duplicidade.

Vejo que contra esses dados o sujeito passivo não apresentou nada de concreto que pudesse colocá-los em cheque, chegando a reconhecer as duplicidades, todavia, traz como escusa a ocorrência de equívocos.

A suposta falta de má-fé no cometimento da infração não deve ser considerada diante da clara demonstração de sua ocorrência pelo fisco. Nos termos do art. 136 do CTN: *"Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".*

Uma outra alegação é de que o seu crédito com a empresa Agropecuária Liliana teria sido excluído do lançamento por não ser considerado receita da atividade rural, Vejo que tal fato não acarreta qualquer influência na apuração relativa às glosas em questão.

Portanto, não há como se afastar as glosas decorrentes de lançamento em duplicidade de despesas e investimentos.

i) despesas com aeronaves de uso não exclusivo na atividade rural

Partindo da constatação de que as aeronaves de passageiros Cessnas Aircraft, um modelo 182J, prefixo PT-CTS e outro modelo C500, prefixo PT-LBN não foram utilizadas exclusivamente na atividade rural, conforme demonstrativo das origens de destinos dos voos, colacionado às fls. 17.512/17.519, a autoridade lançadora glosou as despesas correspondentes.

De acordo com o fisco, o contribuinte teria apropriado como despesas da atividade rural gastos com combustíveis dessas aeronaves em descompasso com as regras aplicáveis, as quais somente admitem a dedução para veículos de carga ou utilitário e de emprego exclusivo na atividade rural.

Conclui que as aeronaves não se enquadram neste perfil de veículo, além de que o relatório de bordo das viagens realizadas mostra claramente a ocorrência de voos entre diversas capitais brasileiras e inclusive para o exterior.

Para afastar essa acusação, o recorrente alegou que essas aeronaves tem como ponto forte a versatilidade e se mostram como melhor alternativa para deslocamento rápido entre várias propriedades rurais, além da possibilidade de transporte de pequenos volumes, razão pela qual têm sido amplamente utilizadas por produtores rurais em todo o mundo.

Menciona matéria publicada na Revista "Dinheiro Rural", que na edição de julho de 2010, demonstra a grande utilidade desses aviões na exploração da atividade rural.

Assegura que os documentos apresentados ao fisco demonstram que os gastos com as aeronaves atenderam perfeitamente aos princípios da necessidade, compatibilidade e efetividade, motivo por que não podem prosperar as glosas de tais despesas.

Argumenta que as provas baseadas em dados dos diários de bordo nada provam em relação à utilização das aeronaves, haja vista que todas as rotas voadas tiveram como objetivo a expansão de sua atividade rural.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Advoga que a legislação aplicável (RIR, art. 62, §§ 1.º e 2.º , III e na IN SRF n.º 83/2001, arts. 7.º e 8.º , III) não vedam a dedução das despesas de combustível utilizado nestes aviões.

Por fim, lembra que a Lei n.º 8.023/1990 não impõe a necessidade de emprego exclusivo do veículo na atividade rural para fins de aproveitamento das despesas, de modo que a IN SRF n.º 83/2001 extrapolou o conteúdo da referida Lei, incorrendo em ilegalidade.

Vejamos.

Nos termos do art. 4.º da Lei n.º 8.023/1990, o resultado da atividade rural é obtido pela diferença entre as receitas auferidas e as despesas incorridas no período de apuração.

Ao tratar dos gastos com investimentos e despesas de custeio o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/1999, assim dispõe:

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

A dicção do § 1.º acima não deixa margem de que a despesa para que seja dedutível deve estar vinculada inequivocamente à atividade rural e deve ser necessária à manutenção da fonte produtora.

Aplicando-se essa diretriz normativa aos veículos, os gastos relativos a esses bens somente podem ser utilizados para obtenção do resultado da atividade rural, base de cálculo do imposto de renda, quando os veículos tenham utilização na produção agropecuária.

No caso sob testilha, observa-se a dedução de despesas com aeronaves de passageiros, que, conforme relatórios de viagem, trafegavam por destinos não coincidentes com as propriedades rurais do recorrente, por vezes até em cidades estrangeiras.

Vejo que ainda que estes aviões pudessem ter sido utilizados para suprir necessidade da fonte produtora, não havia esse utilização com exclusividade, como exige o inciso II do § 2.º do artigo do RIR acima citado:

> *"§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):*
>
> *(...)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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;*
>
> *(...)"(grifei)*

Veja-se que somente há de se considerar que um veículo como item integrante da atividade rural, para fins de apuração do seu resultado, quando este seja exclusivamente destinado a manutenção da fonte produtora.

A meu ver a utilização híbrida de aeronave, ora para atividade rural, ora para transporte de passageiros, não se enquadra no dispositivo acima. Isso porque, mesmo que as viagens com passageiros se destinassem a algum tipo de atividade vinculada à rural, como por exemplo, à comercialização de produtos rurais, seria impossível a segregação de quais as viagens teriam como finalidade apoiar à produção do campo.

Por esse motivo, quando se refere especificamente aos gastos com aeronaves, a pergunta nº 501 do Perguntas e Respostas IRPF/2007 e mantida nos exercícios seguintes, assim esclarece:

> *"501 — Podem ser deduzidos os gastos com aeronaves?*
>
> *Somente podem ser deduzidos os gastos com:*
>
> *1 aquisição de aeronaves próprias para uso agrícola, desde que a utilização seja exclusiva para a atividade rural, bem assim os gastos realizados com peças de reposição, manutenção e uso da aeronave, combustíveis, óleos lubrificantes, serviços de mecânico, salários do piloto etc.;*
>
> *2 aluguel das aeronaves descritas na alínea "a" ou a contratação de serviço com o uso delas (pulverização, semeadura etc.).*
>
> *(RIR/1999, art. 62; IN SRF nº 83, de 2001, arts. 7º e 8º, III)" (grifei)*

Esse entendimento está alinhado com aquele expresso no Acórdão n.º 2202-002.943- 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 20/01/2015, onde nesta questão de mérito, por unanimidade, manteve-se o lançamento. Vale a pena transcrever excerto do voto condutor do decisório:

> *"A Fiscalização alega que "para a dedução como despesa a lei exige que o veículo seja de carga ou utilitário de emprego exclusivo na exploração da atividade rural" (fl. 2322 do e-processo).*
>
> *Como se vê, o art. 62, § 2º, III, do RIR/99 estabelece que para se deduzir investimentos decorrentes de aquisição de veículos, é preciso que os mesmos sejam de carga ou utilitários e de emprego exclusivo na exploração da atividade rural.*
>
> *Como bem salientou a decisão de Primeira Instância, os documentos acostados aos autos comprovam que as aeronaves não eram usadas exclusivamente para a atividade rural, como impõe o art. 62, § 2º, III, do RIR/99, de modo que os investimentos decorrentes de gastos com aeronaves não podem ser deduzidos na apuração do resultado da atividade rural.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *É possível observar nos Diários de Bordo que as aeronaves deslocaram-se para várias cidades do país (como Belo Horizonte – MG, Boa Vista – RR, Brasília – DF, Goiânia – GO, Porto Alegre – RS, Porto Velho – RO, Rio de Janeiro – RJ, Uberlândia – MG, dentre outras) e realizaram, inclusive, voos internacionais, dentre os quais se destaco Córdoba e Buenos Aires – Argentina. Ressalto que os imóveis rurais onde o contribuinte desenvolve suas atividades, consoante sua DIRPF, localizam-se nos Municípios de Castilhos – SP e Torixoreu –MT, relativamente distantes dos locais para onde as aeronaves voaram, não podendo ser admitida, por ausência de provas, que esses veículos se prestavam exclusivamente para a atividade rural.*
>
> *Sendo assim, entendo que valor referente às despesas com aeronave deve mantido, uma vez que o uso das aeronaves não se destinava exclusivamente à atividade rural."*

Assim, diante do exposto, devemos manter o que ficou decidido pela DRJ quanto a esta questão.

j) reapreciação de documentos

Alegando que o fisco, bem como o órgão recorrido, fiz tábula rasa dos documentos exibidos durante o procedimento fiscal e que, por esse motivo os declarou inidôneos para fins de comprovar as despesas na atividade rural, o sujeito passivo requer a sua reapreciação de modo que lhes seja dada a força probatória que merecem.

Sustenta que a apreciação dos autos demonstra que a autoridade lançadora fez análise descuidada dos elementos que lhes foram apresentados.

Penso diferente. O quadro de fls. 17.523/17.525, comprova que a análise documental foi criteriosa e explicita inclusive os motivos para o não acatamento dos documentos ali enumerados.

Observe-se que o sujeito passivo não traz oposição a estas conclusões, tampouco reforça o seu conjunto probatório, apenas se limitando a lançar a acusação desprovida de substância quanto à deficiência na apuração fiscal.

Deve prevalecer, portanto, a não aceitação dos documentos pelos motivos fundamentados constantes no relato do fisco.

k) gastos não necessários à atividade rural

Afirma o sujeito passivo que determinados gastos foram glosados pelo fato do auditor, com base nos seus elementos pessoais de convicção, entendeu não serem necessários à manutenção da atividade rural.

Sustenta que somente o produtor rural tem condições de afirmar se tal gasto é ou não necessário à manutenção de seu ramo de negócio. Nesse contexto não caberia ao fisco ditar, apenas com base em suas teorias, quais as despesas são ou não necessárias a um empreendimento rural.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sobre essa questão não há muito o que se falar, mas apenas reproduzir o art. 62 do RIR, qual o fisco se baseou para glosar despesas não necessárias à atividade rural. Eis o a transcrição integral do dispositivo que trata da matéria:

> *"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.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 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.

§ 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.

§ 6º No caso de consórcio ainda nãocontemplado, as parcelas pagas somente serão dedutíveis quando do recebimento do bem, observado o art. 798.

§ 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.

§ 8º Nos contratos de compra e venda de produtos agrícolas, o valor devolvido após a entrega do produto, relativo ao adiantamento computado como receita na forma do § 2º do art. 61, constitui despesa no mês da devolução.

§ 9º Nos contratos de compra e venda de produtos agrícolas, o valor devolvido antes da entrega do produto, relativo ao adiantamento de que trata o § 2º do art. 61, não constitui despesa, devendo ser diminuído da importância recebida por conta de venda para entrega futura.

§ 10. O disposto no § 8º aplica-se somente às devoluções decorrentes de variação de preços de produtos sujeitos à cotação em bolsas de mercadorias ou cotação internacional.

§ 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).

§ 12. Os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural, comprovadamente utilizados nessa atividade, não poderão ser utilizados para justificar acréscimo patrimonial."

Assim, ao contrário do que afirmou o recorrente, a autoridade lançadora não firmou sua convicção com base em critério pessoal, mas pautou-se pelas regras jurídicas que regulam a matéria. Não devemos acolher, portanto esse inconformismo.

k) Quitação de empréstimo escriturado no Livro Caixa de 2009 como despesa e declarado indevidamente na DAA de 2010

Segundo o recorrente, contraiu empréstimo da sociedade empresária Malibu Confinamento de Bovinos Ltda, necessário a aquisição de bens e pagamento de despesas relacionadas a sua atividade.

Assim, a quitação deste empréstimo deve ser considerada como despesa/investimento, não sendo razoável a sua glosa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não tem razão o sujeito passivo. Caso se pudesse deduzir como despesa/investimento da atividade rural o pagamento de mútuo, haveria uma duplicidade de dedução, posto que o contribuinte abateria da sua receita o próprio gasto na aquisição de um bem e na quitação de uma despesa e repetiria a dedução no momento da amortização do empréstimo. Isso como bem afirmou o fisco não é possível.

Por esse raciocínio, deve ser mantida à glosa relativa aos pagamentos efetuados à empresa Malibu.

l) despesas com CPMF

Para o recorrente, a glosa de gastos relativos à CPMF revela-se arbitrária, posto que se trata de despesas necessárias, usuais e normais a sua atividade, sendo que tais custos devem ser deduzidos da base de cálculo do tributo lançado. No seu entender a sua glosa somente se justificaria se o fisco comprovasse que as movimentações bancárias eram estranhas a atividade rural. Passemos à análise desta razão.

O fisco entendeu que o contribuinte escriturou no Livro Caixa de 2007 despesas com CPMF em valores superiores à movimentação financeira concernente à atividade rural, isto após deduzir dos gastos totais as despesas glosadas. Nesse sentido, concluiu que o contribuinte não poderia deduzir a contribuição incidente sobre o total da movimentação financeira, mas apenas sobre aquela necessária ao desenvolvimento de suas atividades.

Apurou-se, então, os valores das despesas com a CPMF excedentes a 0,0038% das despesas de custeio/investimentos, conforme demonstrado no quadro de fls. 17.532 a 17.534.

Vejo, então, que o quadro apresentado, contra o qual não foram apresentados argumentos específicos, é suficiente para demonstrar que é procedente a glosa da CPMF não dedutível.

m) juros sobre empréstimos rurais cujos recursos foram supostamente desviados para empresas do contribuinte/outras atividades

O fisco identificou vários empréstimos rurais contraídos pelo recorrente, mencionando que os recurso foram utilizados em finalidades diversas daquelas constantes nos contratos.

Foram apresentados demonstrativos de transferências de recursos para contas de mesma titularidade, de empresas e de parentes do recorrente.

Conclui que houve intensa movimentação de recursos financeiros entre empresas controladas e seu controlador e afirma que, numa análise global das transferências nos exercícios de 2008 e 2009, verifica-se sem dificuldades que as aplicações dos recursos são muito inferiores ao valor dos empréstimos, conforme detalhado na planilha de fl. 17.559.

Tributou-se então os juros relativos a esses empréstimos, aplicando-se multa qualificada (150%).

Para afastar a imposição o sujeito passivo tenta desqualificar as provas acostadas, sob a justificativa de que estariam contaminadas pela ilegalidade da quebra de seu sigilo bancário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Afirma que mesmo que se considerem válidas as provas o lançamento não pode subsistir, posto que os valores foram aplicados em empresas controladas pelo recorrente, as quais atuam no segmento rural, portanto, não se pode falar em desvio de finalidade.

Acrescenta que os mútuos que efetuou com as empresas das quais participa foram formalizados e registrados nas respectivas contabilidades, demonstrando lisura no negócio e respeito ao princípio da entidade.

Vejamos.

A questão da ilegalidade das provas já foi apreciada alhures, onde concluímos que não há qualquer irregularidade na requisição de movimentação financeira às instituições bancárias, para dar suporte a procedimento fiscal contra o sujeito passivo.

Por outro lado a convicção do fisco foi formada a partir de um substancioso demonstrativo de que houve aplicação indevida dos empréstimos obtidos, não tendo o contribuinte apresentado qualquer prova para infirmar os dados apresentados na peça de acusação.

Por outro lado não é verdade que o fato dos empréstimos terem sido utilizados em atividade rural por outras empresas afastaria a infração. Como bem se afirmou na decisão recorrida os recursos referentes a empréstimos rurais somente podem ser aplicados em finalidades previstas nos contratos e os juros não podem ser deduzidos do cômputo da atividade rural do contribuinte, posto que os recursos destinaram-se a terceiros, mesmo que decorrentes de operações comprovadas mediante documentação idônea.

É de se manter a glosa desses valores.

n) juros sobre empréstimos não destinados a atividade rural referentes a empréstimos de terceiros

Neste item do recurso, o sujeito passivo tenta demonstrar que não há vedação legal para dedução do resultado da atividade rural dos juros de empréstimos contraídos de terceiros. Argumenta que a aplicação dos recursos foi feita corretamente, conforme declaração prestada por instituição financeira.

Nesse ponto, verifica-se completa confusão do recorrente. Ali se glosou juros deduzidos como despesas do sujeito passivo, mas que se verificou terem incidido sobre financiamentos rurais obtidos pelos filhos. Esse juros obviamente não são dedutíveis, posto que decorrentes de financiamentos tomados por parentes do recorrente.

o) juros sobre adiantamentos da Usina da Barra, sucedida por Cozan e Raizen

Outra despesa glosada refere-se aos juros incidentes sobre adiantamento para entrega futura de produção rural recebido pela Usina Barra (sucedida por Cosan/Raizen).

Para o fisco o contribuinte escriturou nos Livros Caixa de 2007 e 2008 valores de juros superiores aos efetivamente pagos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Todavia, o recorrente afirma que os adiantamentos devem ser equiparados a empréstimos e, por isso, os seus encargos financeiros poderão ser deduzidos no mês do pagamento.

Consta do termo de constatação fiscal que o contribuinte recebeu da pessoa jurídica Usina da Barra, sucedida pela Cosan e depois por Raizen, adiantamentos por conta de entrega futura de produtos rurais (cana-de-açúcar), nos seguintes valores: R$ R$ 3.500.000,00 em 11/09/2006, R$ 1.000.000,00 em 27/03/2007, R$ 1.000.000,00 em 27/04/2007, R$ 4.600.000,00 em 20/01/2009 e R$ 1.200.000,00 em 05/08/2009.

Sobre esses adiantamentos, a exceção daquele efetivado em 20/01/2009, houve a incidência de juros, os quais foram amortizados na medida em que o produto era entregue ao adquirente.

Apreciando o quadro apresentado pelo fisco no item 2.4.12 do TCF é possível visualizar com clareza o saldo dos adiantamentos no início do período, o valor total amortizado mediante a entrega dos produtos e a parcela relativa aos juros.

Confrontando os juros pagos calculados pela metodologia acima e os valores escriturados é fácil perceber que houve a sua escrituração em excesso, sendo procedente a glosa sobre tais valores.

p) rendimentos da atividade rural omitidos

No item 2.5 do TCF é apresentado resumo dos rendimentos da atividade rural omitidos, considerando-se as omissões de receitas e as glosas de despesas/investimentos acima apontados.

Contra esse quadro o sujeito passivo se insurge alegando a ilegalidade na quebra do seu sigilo bancário, bem como na análise insuficiente da documentação apresentada durante o procedimento fiscal.

Já debatemos à exaustão esses assuntos, concluindo que há permissão legal para requisição de dados das contas bancárias às instituições financeiras quando existe procedimento fiscal em curso, o que ocorreu no presente caso e, ao contrário do alegado, os documentos por ele apresentados foram exaustivamente analisados pela fiscalização, que embasou as glosas de despesas efetuadas e demonstrou a existência de omissão de rendimentos da atividade rural.

Nesse sentido, há de ser mantido o lançamento relativo ao rendimento da atividade rural, a exceção dos valores excluídos pela DRJ, os quais foram objeto de recurso de ofício.

q) omissão de ganhos de capital da alienação de bens de direitos

Foram tributadas como ganhos de capital as vendas de móveis à empresa MCL Empreendimentos e Negócios Ltda, conforme notas fiscais de entrada n.º 003; 004 e 006, emitidas em 02/09/2009 e que totalizaram R$ 96.700,29.

Conclui a autoridade lançadora que não tendo o contribuinte comprovado os custos de aquisição, assumiu-se que os bens foram adquiridos a custo zero (como ocorre com os bens depreciados) e que houve um ganho de capital igual ao preço da venda dos bens, ganho este omitido em sua declaração de ajuste anual do ano-calendário 2009.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O recorrente alega que adquiriu os móveis em meados de 1992 e tendo se passado mais de 20 anos da aquisição, a loja que lhe vendeu tais móveis encerrou suas atividades e, apesar de seu empenho, não conseguiu encontrar as notas fiscais de compra, estando impossibilitado de comprovar os custos de aquisição.

Sustenta que não deve prevalecer a tese do fisco sobre o ganho de capital, posto que essa se sustenta apenas na ficção de que o custo de aquisição dos bens seria zero, o que não condiz com a realidade.

A alegação do sujeito passivo não encontra amparo na legislação aplicável. Sobre esse tema é importante a transcrição do art. 129 do RIR, que trata da determinação do custo de aquisição para determinação de ganho de capital:

> *"Art. 129. Na ausência do valor pago, ressalvado o disposto no art. 120, o custo de aquisição dos bens ou direitos será, conforme o caso (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16 e § 4º):*
>
> *I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;*
>
> *II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do imposto de importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;*
>
> *III - o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;*
>
> *IV - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;*
>
> *V - o seu valor corrente, na data da aquisição;*
>
> ***VI - igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos dos incisos anteriores."*** *(grifei)*

Assim, diante da impossibilidade de determinação do custo de aquisição pelo sujeito passivo, o fisco pautou-se estritamente na legislação para fixá-lo em zero. De se concluir que ultrapassado o limite de isenção de R$ 35.000,00 para o ano-calendário 2009, a alienação de um conjunto de bens no mesmo mês deve ser considerada pelo valor do conjunto e não havendo como se determinar o custo de aquisição, este será igual a zero, por expressa determinação legal e não por presunção do fisco.

Devemos manter o que ficou decido quanto a essa matéria.

r) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos e créditos bancários de origem não comprovada

O fisco apresenta às fls. 17.207/17.448 demonstrativo de depósitos e créditos bancários de origem não comprovada, relativo aos anos-calendário 2007, 2008 e 2009, nos quais foram depositados e creditados recursos financeiros em contas correntes bancárias do contribuinte sem que ele tenha demonstrado e/ou comprovada a sua origem, caracterizando a omissão de rendimentos. O total mensal tributado foi apresentado em quadro do TCF, item 4.6.

O recorrente, mais uma vez, questiona a legalidade da quebra do sigilo bancário sem autorização judicial. Depois, afirma ser arbitrário o procedimento fiscal que

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributa valores apenas com base na movimentação bancária, sem, todavia, demonstrar cabalmente que se referiam a rendimentos não oferecidos à tributação pelo sujeito passivo.

Sustenta que apresentou ao fisco todos os documentos e livros fiscais e contábeis, justificando a receita da atividade rural nos exercícios de 2007 a 2009, demonstrando a plena compatibilidade com a movimentação desses valores em contas bancárias. Assevera que os auditor desprezou todos os documentos apresentados pelo recorrente, tendo se apoiado apenas na ausência de identificação dos depositantes nos extratos bancários.

Conclui que se o fisco está convencido de que se tratam de rendimentos omitidos, deveria apontar os motivos de sua convicção, demonstrando que a movimentação de fato comporta omissões de rendimentos e ainda justificar a desconsideração dos elementos apresentados, os quais comprovam a origem dos recursos referentes aos depósitos.

Para justificar a sua tese de que não há permissivo legal para que se considerem depósitos com rendimentos, cita a doutrina de Hugo de Brito Machado, a Súmula n.º 182 do Tribunal Federal de Recursos, além de precedentes das jurisprudências administrativa e judicial.

Advoga que havendo dúvida quanto à ocorrência do fato gerador, a autoridade fiscal deveria ter dado a solução mais favorável ao sujeito passivo, nos termos do art. 112 do CTN, ou pelo menos, ampliar a sua investigação para provar a efetiva subsunção do fato jurídico tributário à norma.

Fecha afirmando que a tributação incidente sobre depósitos bancários de origem supostamente não comprovada é ilegítima e insubsistente, devendo ser declarada nula, com a consequente extinção do crédito tributário.

É cediço que a partir de 01/01/1997 a disciplina da tributação dos depósitos bancários passou a ser dada pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 (alterado pela Lei n.º 9.481/1997), que traz a seguinte redação:

> *"Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*
>
> *§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*
>
> *§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*
>
> *§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*
>
> *I os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica; II no caso de pessoa física, sem*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R$ 12.000,00 (doze mil reais).*
>
> *§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.*
>
> *§5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.*
>
> *§6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares."*

Observa-se assim que o legislador estabeleceu, a partir da referida data, uma presunção legal de omissão de rendimentos com base nos depósitos bancários condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos que transitara em nome do contribuinte, por instituições financeiras, ou seja, tem-se a autorização para considerar ocorrido o fato gerador quando o contribuinte não logra comprovar a origem dos créditos efetuados em sua conta bancária, não havendo a necessidade de o fisco juntar qualquer outra prova.

Na hipótese ventilada no caput do art. 42 da Lei nº 9.430/96, o encargo probatório decorrente da presunção legal em debate reverte-se em desfavor do contribuinte, que necessita demonstrar com documentos hábeis e idôneos a origem jurídica dos rendimentos transitados pela sua conta bancária para se por a salvo da tributação do Imposto de Renda. Trata-se assim de uma presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo, pois, ao sujeito passivo a sua produção.

Todavia, a presunção legal somente é afastada quando são carreados elementos probatórios que permitam a identificação da fonte do crédito, o seu valor e a data além, principalmente, da demonstração inequívoca da causa pela qual os créditos foram efetuados na conta corrente.

Cada crédito em conta corrente deve ter íntima relação com a fonte dos recursos que se deseja comprovar, com coincidências de data e valor, não se acatando comprovações que indiquem determinado documento para justificar a existência de vários depósitos. É de se ver que o ônus desta prova recai exclusivamente sobre o contribuinte, não bastando, para tal mister a simples apresentação de negativa geral ou afirmações genéricas acerca da origem dos recursos. Há estrita necessidade de que as provas refiram-se a documentação hábil e idônea que possua vinculação inequívoca com os depósitos/créditos bancários.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse sentido, as alegações recursais não merecem sucesso haja vista que não trazem a demonstração exigida pela lei para afastar a presunção de omissão de rendimento caracterizada por depósitos não comprovados, posto que, conforme vimos acima, a mera indicação de que se tratam de receitas da atividade rural não é suficiente para modificar o lançamento nesta parte.

Por fim, incabível que se invoque jurisprudência firmada anteriormente a edição da Lei que instituiu a presunção da omissão de rendimentos representada por movimentação bancária não comprovada.

s) ilegalidade na aplicação da multa

Queixa-se o recorrente que a multa qualificada imposta na presente autuação viola as Súmulas do CARF n.º 14 e 25, as quais não admitem a aplicação da multa majorada quando não fique suficientemente demonstrada a conduta dolosa praticada pelo sujeito passivo. Afirma que as Súmulas do CARF tem efeito vinculante perante a Administração Pública Federal.

Inicialmente cabe ressaltar que a multa qualificada não incidiu sobre todo o lançamento, mas apenas sobre o tributo apurado sobre os valores escriturados no Livro Caixa como despesas, que comprovadamente referem-se a juros sobre empréstimos rurais que foram desviados para as suas empresas e/ou não aplicados na atividade rural.

Acerca da qualificação da multa o fisco assim se pronunciou:

> Como ficou comprovado que o contribuinte desviou recursos dos empréstimos rurais para suas empresas e/ou outras atividades, é imperativo a glosa dos juros escriturados em 2008 e 2009, relativos aos empréstimos contraídos nesses anos, ressaltando que os juros escriturados nos anos 2010, 2011 e seguintes poderão ser objeto de fiscalização futura.
>
> Antes, no Termo de Constatação e de Intimação Fiscal - 09/04/2012 (AD TCIF 20120409), entendemos que fosse desordem do contribuinte, que após desviar empréstimos da atividade rural para suas empresas e/ou outras atividades, registrou os juros incidentes sobre os valores desviados como despesas de sua atividade rural, mas diante da sua resposta, depois de duas intimações, ficou claro, extreme de dúvida, que ele tinha conhecimento do fato e que teve a intenção de ocultá-lo do Fisco, e ainda sob fiscalização reluta em mantê-lo como **"informação sigilosa e de caráter estritamente pessoal"**.
>
> A escrituração nos Livros Caixa e declaração nas DIRPFs de juros relativos a empréstimos rurais desviados para suas empresas e outras atividades não decorreu de erro de seu(s) contador(es), mas de sua vontade livre e consciente em aumentar indevidamente as despesas da atividade rural e de reduzir e/ou suprimir o Imposto de Renda a pagar, conduta que se subsume nos conceitos de sonegação, fraude e conluio dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que assim preceituam:

(...)

Vejamos o que diz as normas utilizadas para fundamentar a imposição da multa qualificada, a qual está inserta na Lei n.º 9.430/1996:

> *"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *(...)*
>
> *§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"*

Pois bem, só cabe a aplicação da multa majorada nos casos em que o fisco consiga demonstrar a ocorrência das condutas de sonegação, fraude e/ou conluio. A mera divergência entre os valores declarados e aqueles apurados pelo fisco não é suficiente à aplicação de gravame de tamanha monta.

Diante da acusação da ocorrência de sonegação e fraude, devemos nos debruçar sobre esses tipos legais constantes na Lei n.º 4.502/1964:

> *"Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
>
> *I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*
>
> *II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*
>
> *Art . 72. Fraude é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."*

Observe-se que os tipos acima exigem que haja a comprovação de que ação/omissão sejam praticadas com dolo, que na seara tributária, consiste num comportamento intencional de suprimir o recolhimento de tributos mediante artifícios que impeçam ou retardem o conhecimento do fato gerador pelo fisco ou, no caso da fraude, excluam/postergue a ocorrência do fato gerador.

Concordo com o sujeito passivo quando afirma que a mera divergência entre o declarado e o apurado pela falta de documentação hábil a comprovar uma despesa não justifica a acusação do dolo.

Todavia, o conjunto probatório carreado pelo fisco para mim é a demonstração inequívoca da existência de conduta dolosa consistente na inclusão na escrituração e na DAA de despesas que o sujeito passivo sabia serem indedutíveis, posto que referentes a juros de financiamentos não aplicados na sua atividade rural.

A meu ver essa acusação é suficiente para demonstrar a ocorrência do dolo, consistente na vontade consciente de praticar a conduta contrária ao ordenamento tributário. Ora, se houve escrituração dos juros como despesas da atividade rural, sem que os valores obtidos do financiamento tivessem sido utilizados nesta atividade, havendo provas contundentes de que houve desvios de recursos para empresas e para outras finalidades, fica

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

patente a intenção de burlar o fisco, ao lançar os mencionados juros como dedução no resultado da atividade rural, numa clara ação intencional de alterar o fato gerador do tributo.

Por esses fundamentos, entendo que a multa qualificada deva ser mantida, afastando-se as alegações recursais de inexistência de causa para sua aplicação.

Conclusão

Voto por conhecer dos recursos, para negar provimento ao recurso de ofício, e, quanto ao recurso voluntário, por afastar as preliminares de nulidade do lançamento, e, no mérito, por lhe negar provimento.

CÓPIA

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 29/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA