



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

Processo n° 15956.720127/2017-83
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2401-005.892 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2018
Matéria IRPF - RESULTADO TRIBUTÁVEL DA ATIVIDADE RURAL
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
JOSÉ CARLOS COSTA MARQUES BUMLAI

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE.

Desde que fundamentado pelo julgador, o indeferimento da perícia é motivo insuficiente para a declaração de nulidade da decisão de primeira instância. Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não constituindo a realização do exame pericial um direito subjetivo do interessado.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

A diligência não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE. LIMITE DO RESULTADO COM BASE NA RECEITA BRUTA.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável. No caso da opção pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano-calendário.

O arbitramento da base de cálculo do resultado tributável à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário deve constituir medida excepcional no

procedimento de ofício. As deficiências de escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando o agente fiscal constata que o valor probatório do conjunto de documentos que tem à sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos tributáveis do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº 26.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

(Súmula CARF nº 26)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMPRÉSTIMOS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A alegação de que os valores em conta corrente representam a concessão ou devolução de empréstimos para justificar a origem de depósitos bancários demanda a comprovação por meio de apresentação de documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL. REITERAÇÃO DA CONDUTA. NECESSIDADE DA AVALIAÇÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO. DÚVIDA SOBRE A EXISTÊNCIA DO DOLO.

Para a aplicação de penalidade mais gravosa é necessária a demonstração pela autoridade lançadora da intenção firme do infrator de praticar a conduta ilícita perante o Fisco, não deixando margem de dúvida a respeito da existência do dolo. Quando não evidenciado pelo conjunto probatório a ocorrência das condições que autorizam a majoração da multa de ofício até o importe de 150%, cabe afastar a qualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar trivial de 75%.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício é fixo e definido objetivamente pela lei, no percentual de 75%, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo afastar ou reduzir a penalidade no lançamento.

RECURSO DE OFÍCIO. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO QUE EXONEROU O SUJEITO PASSIVO.

Confirma-se, pelos seus próprios fundamentos, a decisão de primeira instância que exonerou o sujeito passivo do pagamento de parte do crédito tributário lançado pela fiscalização.

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. ENCARGOS FINANCEIROS. COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS.

Para fins das despesas de custeio e/ou investimentos, devem ser considerados na apuração do resultado da atividade rural os pagamentos comprovados de encargos financeiros relacionados a empréstimos contraídos para a manutenção e/ou aporte na atividade rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas no recurso voluntário. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificadora da multa, reduzindo-a para 75%. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso voluntário. Vencido, em primeira votação, o conselheiro Matheus Soares Leite que dava provimento parcial em maior extensão para recalcular o resultado proveniente da atividade rural em 20% da receita bruta.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Cuida-se de recurso de ofício interposto pelo Presidente da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE) e de recurso voluntário manejado pelo sujeito passivo em face do Acórdão nº 02-77.812, de

05/12/2017, cujo dispositivo tratou de considerar parcialmente procedente a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido no auto de infração (fls. 2.448/2.476):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015

GLOSA DE DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL.

Revelam-se regulares as glosas de despesas da atividade rural mantidas quando o contribuinte não consegue comprovar por documentos hábeis e idôneos a vinculação de tais despesas com as atividades desenvolvidas.

RECEITA DA ATIVIDADE RURAL NÃO DECLARADA. PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL.

Os depósitos constantes dos extratos bancários do contribuinte quando identificados como receitas da atividade rural e reconhecidos pelo próprio fiscalizado são assim considerados para fins de lançamento tributário.

O prejuízo da atividade rural de anos anteriores utilizados para abater infração de omissão de receitas da atividade rural em anos-calendário anteriores aos do lançamento não poder ser utilizados novamente em favor do contribuinte.

RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL. OPÇÃO DA FORMA DE TRIBUTAÇÃO. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é pelo confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano-calendário. Pode o contribuinte optar, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, pela tributação de 20% da receita bruta do ano-calendário. A opção é exercida no ato da entrega da declaração, no anexo da atividade rural, não podendo o sujeito passivo, a qualquer tempo, mormente depois de iniciado o procedimento de ofício, alterar a opção da tributação de tais rendimentos, de acordo com o que lhe for mais favorável.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento, conforme disposto no art. 42 da Lei 9.430/96.

Cabe ao sujeito passivo apresentar prova documental que demonstrem que os depósitos bancários realizados em suas contas decorrem da atividade rural, para se beneficiar da

tributação diferenciada conferida aos rendimentos desse tipo de atividade.

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO POSTERIOR.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o impugnante apresentá-la em momento posterior, salvo se demonstrado motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia quando tal providência for desnecessária à solução da lide.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO. REDUÇÃO DA PENALIDADE.

As informações, em declaração apresentada ao Fisco, de receita da atividade rural reiteradamente inferior às auferidas, com o propósito de reduzir o resultado da atividade rural efetivamente percebido, justificam a imposição de multa de ofício qualificada.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

A redução da multa de ofício somente é concedida em casos específicos, se cumpridos os requisitos previstos na legislação tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Extrai-se do Relatório Fiscal, acostado às fls. 1.745/1.783, que o processo administrativo é composto da exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), relativamente aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, acrescido de juros de mora e multa de ofício, decorrente das seguintes infrações:

(i) despesas da atividade rural não comprovadas e/ou indedutíveis, de acordo com a legislação (fls. 1.766/1.768);

(ii) compensação indevida de prejuízos da atividade rural (fls. 1.768/1.769);

(iii) omissão de receitas da atividade rural (fls. 1.769/1.773); e

(iv) omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada (fls. 1.774/1.775).

Em relação à omissão de receitas da atividade rural, a autoridade lançadora procedeu à qualificação da multa de ofício (fls. 1.777/1.782).

O procedimento fiscal contou com o compartilhamento de dados bancários colhidos mediante afastamento do sigilo bancário de investigados, acusados ou condenados no âmbito da denominada "Operação Lavajato", autorizado pela Justiça Federal do Paraná (fls. 29/30).

Com o lançamento de ofício, a fiscalização efetuou a alteração do resultado da Declaração de Ajuste Anual (DAA), exigindo o imposto suplementar, os juros de mora e a multa de ofício (fls. 31/179). O Auto de Infração está juntado às fls. 1.722/1.742.

Cientificado do auto de infração em 14/06/2017, o sujeito passivo impugnou a exigência fiscal em 14/07/2017 (fls. 1.877/1.879 e 1.885/1.931).

No julgamento em primeira instância, o colegiado decidiu pela procedência parcial da impugnação, haja vista que houve:

(i) redução da glosa de despesas da atividade rural, em razão da comprovação de pagamentos de encargos financeiros decorrentes de empréstimos para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos; e

(ii) comprovação da origem e natureza de alguns depósitos bancários, considerados pela fiscalização como omissão de rendimentos tributáveis.

Em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada de que trata a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, a autoridade competente de primeira instância interpôs o recurso de ofício.

Intimada em 30/01/2018, por via postal, da decisão do colegiado de primeira instância, a pessoa física apresentou recurso voluntário em 28/02/2018, em que aduz os seguintes argumentos de fato e de direito contra a decisão de piso (fls. 2.484/2.488 e 2.490/2.533).

(i) em preliminar, a violação aos princípios da estrita legalidade, da ampla defesa e do contraditório, tendo em conta o indeferimento da prova pericial;

(ii) com base na busca da verdade material, cabe a realização de diligências junto a instituições financeiras para que apresentem documentos dos valores pagos pelo contribuinte relacionados a amortização, juros e encargos de empréstimos e financiamentos vinculados à sua atividade rural;

(iii) no caso do lançamento de ofício, a fiscalização deveria apurar a base de cálculo da atividade rural à razão de 20% (vinte por cento) da receita bruta conhecida;

(iv) em relação aos valores depositados em conta corrente bancária, supostamente sem origem comprovada, a simples movimentação não corporifica fato gerador do imposto de renda, não sendo possível estabelecer uma correlação direta entre o montante dos depósitos e a omissão de rendimentos;

(v) não basta a presunção legal que os depósitos bancários constituem renda tributável, visto que é imprescindível que a autoridade fazendária comprove a utilização dos valores depositados como renda consumida pelo recorrente;

(vi) há prova de mútuo firmado entre o recorrente e sua ex-companheira Andréa Kushiya, no total de R\$ 360.000,00;

(vii) é indevida a aplicação da multa qualificada ao lançamento fiscal, ante a ausência de indícios do intuito doloso na conduta do recorrente com a finalidade de sonegação ou fraude, tendo havido apenas erros cometidos quando da contabilização das receitas e despesas da atividade rural; e

(viii) é igualmente cabível a redução da multa de ofício ao patamar de 20%, sob pena de violação da garantia constitucional que impede a utilização de tributo com efeito de confisco.

Encaminhado o processo para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Procurador da Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões, por meio das quais refuta os argumentos do recurso voluntário e requer o desprovimento do apelo interposto pelo sujeito passivo, mantendo-se a decisão recorrida (fls. 2.562/2.579).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Recurso de Ofício

Juízo de admissibilidade

Formalizado na própria decisão, o recurso de ofício foi interposto pela autoridade de primeira instância em harmonia com as normas aplicáveis à matéria, dada que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao limite de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 2017.

Uma vez satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso de ofício, dele tomo conhecimento.

Mérito

O fiscalizado optou, de acordo com a DAA dos anos-calendário de 2012 a 2014, pela apuração do resultado tributável da exploração da atividade rural mediante a diferença entre os valores das receitas e o montante das despesas de custeio/investimento pagas no respectivo ano-calendário (fls. 31/179).

A partir do exame de documentos e/ou respostas fornecidos pelo contribuinte, extratos bancários obtidos de instituições financeiras e outros documentos apresentados por terceiros no curso de diligências fiscais o lançamento manteve o critério adotado pelo contribuinte, com apuração das receitas comprovadamente vinculadas a atividade rural e despesas pagas no respectivo no ano-calendário.

Além disso, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o agente fazendário considerou omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada quando não houve a confirmação que os numerários depositados provinham de receitas do exercício da atividade rural, haja vista a falta de apresentação de documento e/ou justificativa hábil para demonstrar a origem e a natureza dos créditos em conta corrente.

Nesse cenário, a exoneração do crédito tributário deve ser confirmada pelos próprios fundamentos do acórdão de primeira instância, cuja decisão de piso mostrou-se minudente na análise dos elementos de prova e justificou os pressupostos de fato e direito para a redução do imposto de renda lançado de ofício.

Com efeito, quanto às despesas de custeio/investimento, o acórdão de primeira instância acatou a importância R\$ 8.003.381,39, relativos a juros bancários de empréstimos contraídos para a manutenção e/ou aporte na atividade rural, com base na apresentação de documentação comprobatória disponibilizada pelo contribuinte na fase do contencioso administrativo.

No que tange à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, a documentação acostada pelo impugnante comprovou que créditos bancários, no total de R\$ 168.410,50, tiveram origem em fatos não tributáveis ou já submetidos à tributação do imposto.

Reproduzo, abaixo, os correspondentes trechos do acórdão de primeira instância, que, desde já, acolho como razões para homologar a decisão que exonerou o sujeito passivo do pagamento de parte do crédito tributário, negando, desse modo, provimento ao recurso de ofício (fls. 2.461/2.474):

"(...)

3) Glosas de despesas de custeio/investimento

(...)

Argumentou-se ainda que os encargos financeiros decorrentes dos empréstimos realizados para a manutenção da atividade rural não haviam sido informados na coluna de despesas da atividade rural da DIRPF e a documentação comprobatória também não foi disponibilizada completamente aos autuantes durante o procedimento fiscal.

De fato, o texto legal transcrito, especialmente o § 11 do artigo 62 da Lei 8.023/90, prevê a possibilidade da dedução dos valores pagos a este título. No seu pedido o impugnante elaborou dois quadros com os valores de encargos financeiros que deveriam ser considerados. O primeiro, à fl. 1.903 diz respeito a despesas financeiras pagas no ano de 2012 no montante de R\$ 8.923.310,43 e o segundo correspondente aos juros e acessórios pagos no ano de 2014 no valor de R\$ 6.015.786,10, fl. 1.906. Tanto no texto da peça de defesa quanto em documento produzido por empresa de auditoria especializada contratada pelo contribuinte, os valores dos juros pagos em 2013 foram estimados em R\$ 4.000.000,00, conforme se observa da leitura de um dos parágrafos da defesa à fl. 1.906 e do próprio documento emitido pela empresa contratada, fl. 1.942.

Ainda assim foi elaborado por esta empresa um novo quadro que contempla tanto os valores supostamente pagos nos anos de 2012 (R\$ 8.923.310,43) e 2014 (R\$ 6.015.786,10) quanto o montante de R\$ 4.000.000,00, desembolsado no ano de 2013.

Com isto o total de encargos de financiamento da atividade rural a ser considerado alcançaria nos três anos-calendário a importância de R\$ 11.330.854,66.

(...)

De posse da planilha elaborada pela empresa de auditoria, documento que serviu para subsidiar os argumentos de defesa, foi necessário confrontar os valores presentes nesta relação acostada às fls. 1.957 e 1.958 com os discriminativos de despesas da atividade rural entregues pelo contribuinte à equipe de fiscalização.

Os documentos disponibilizados à fiscalização fazem parte de arquivos não pagináveis. São documentos entregues pelo contribuinte em mídia digital que a fiscalização, depois de fazer a depuração e os necessários confrontos elaborou planilhas demonstrativas de divergências em relação às despesas da atividade rural. O conteúdo do documento é de conhecimento do contribuinte, até porque ele próprio o disponibilizou aos autuantes, conforme comprova o Termo de anexação de fl. 28.

(...)

O primeiro exame realizado foi em relação ao ano-calendário 2012 em que o contribuinte afirmou ter havido despesas com pagamento de encargos financeiros da ordem de R\$ 8.923.310,46.

Na relação juntada pela defesa, fls. 1.957 e 1958, de quarenta e quatro (44) pagamentos junto ao Banco do Brasil, apenas um (1) no valor de R\$ 16.669,35, ocorrido em

13/7/2012, relacionado a juros CPR BB JC CTR 381010 não consta da relação de despesas disponibilizadas à fiscalização e acatadas durante o procedimento fiscal. Entretanto, a prova de que os juros foram efetivamente pagos não veio aos autos. A defesa trouxe aos autos diversos documentos bancários dando conta da quitação de encargos financeiros, mas quanto a este valor inerente ao contrato 00381010 somente a Cédula de Produtor Rural de fl. 2.139 foi juntada.

Na sequência foram analisados dois pagamentos de encargos junto ao Banco Original nos valores de R\$ 3.417.223,57 e R\$ 974.790,29 realizados em 28/5/2012 relacionados aos contratos 2355 e 2472. Na documentação entregue à fiscalização tais valores não constam como despesas no ano de 2012 e por isso não foram consideradas. Entretanto, nos documentos juntados pela defesa consta o pagamento de juros referentes a CPR Título 2355 no dia 28/5/2012 no valor de R\$ 341.571,88. Desse modo, em relação ao contrato 2355 é acatada a despesa no valor de **R\$ 3.075.651,69**, já deduzido o valor integrante da relação de despesas apresentadas e integralmente o valor de **R\$ 974.790,29** referente ao contrato 2472, o que totaliza **R\$ 4.050.441,98**.

A prova de que de fato os pagamentos foram realizados é o extrato emitido pelo banco na fl. 1.999, no qual é possível identificar o valor dos encargos pagos em cada um dos contratos.

Para nove (9) pagamentos constantes na planilha de fl. 1.957 e 1.958 destinados ao banco Santander, cinco deles constam da relação de despesas entregues à fiscalização e que já foram acatados. Todos correspondem a pagamentos no dia 28/2/2012 e estão relacionados aos contratos 520, 530, 540, 550 e 560. Os outros quatro (4) pagamentos ocorridos em 1/12/2012 e relacionados aos contratos 43070, 44070, 45070 e 80501 não figuram no discriminativo de despesas do ano de 2012, mas estão devidamente comprovados nos valores de **R\$ 4.595,24**, **R\$ 4.689,55**, **R\$ 5.025,99** e **R\$ 1.047,20**, como demonstra o documento de fl. 1.960, o que totaliza **R\$ 15.357,98**.

Nota-se que o valor acatado é superior àquela diferença pleiteada pelo contribuinte.

Conforme visto linhas atrás a defesa estimou em R\$ 4.000.000,00 o valor dos encargos financeiros pagos no ano de 2013 que não foram incluídos nas planilhas de despesas levadas ao conhecimento da fiscalização. Para verificar a veracidade dos argumentos o cruzamento das informações da planilha elaborada pela empresa de auditoria contratada pelo impugnante com a relação de despesas disponibilizadas à fiscalização revelou que **R\$ 1.615.732,92** foram destinados ao Banco do Brasil e ao Santander e não foram considerados como despesas da atividade rural.

Os valores de **R\$ 17.118,37** e **R\$ 1.014.010,51** de 11/1/2013, relacionados ao contrato 1301666 do Banco do Brasil são confirmados à fl. 2.067, assim como os pagamentos de **R\$ 54.324,98** e **R\$ 6.129,65** vinculados ao contrato 1671109, comprovados à fl. 2.069 ocorridos em 15/8/2013 e 16/8/2013. Outros quatro pagamentos, desta vez, realizados no banco Santander no dia 1/12/2013 e relacionados aos contratos 80501, 43070, 44070, e 45070 nos valores de **R\$ 7.571,23**, **R\$ 37.540,35**, **R\$ 33.208,00** e **R\$ 34.333,23** estão devidamente comprovados à fl. 1.961.

No ano de 2014, apesar de quatorze (14) pagamentos relacionados pela defesa não terem constado no discriminativo de despesas disponibilizado à fiscalização, o

contribuinte juntou aos autos os comprovantes da efetiva quitação de parte dos encargos. Os valores comprovados nas datas de 30/5/2014, 6/6/2014, 11/6/2014 e 30/12/2014 são de **R\$ 48.915,61, R\$ 1.763.624,88, R\$ 40.079,97, R\$ 2.439,75, R\$ 46.989,89, R\$ 66.918,09, R\$ 1.219.661,36, R\$ 319.247,51, R\$ 1.577,94, R\$ 71,97, e R\$ 15.705,23**, vinculados aos contratos 130166, 1671109, 1526900, 1532443, 1471277 e 2200073.

Três pagamentos não puderam ser aceitos porque não há comprovação do seu desembolso. São os valores relacionados aos contratos 22/00073-9 (R\$ 2.311.589,24), 10422 (R\$ 40.079,97) e 2200073 (R\$ 1.240,77), este por expressa disposição legal porque correspondente à correção monetária.

Especificamente quanto ao contrato 22/00073-9 juntado às fls. 2.234 a 2.246 o documento se refere a uma novação de dívida contraída junto ao Banco do Brasil com primeira parcela vencendo em 30/10/2014, embora na cláusula que versa sobre encargos financeiros conste que estes serão devidos a partir de 29/4/2014. Mas como dito anteriormente, a exemplo de outros valores que foram acatados, não há qualquer comprovação de que o contribuinte tenha sofrido o desconto ou que tenha realizado o pagamento no valor de R\$ 2.311.589,24.

Ainda foram considerados cinco (5) pagamentos ao banco Santander no dia 1/12/2014 nos valores de **R\$ 13.056,07, R\$ 4.740,13, R\$ 39.058,13, R\$ 39.859,49 e R\$ 40.930,10** com vinculação aos contratos 80501, 60001611, 43070, 44070 e 45070. A comprovação dos gastos consta da fl. 1.962.

O total de despesas acatadas em sede de julgamento no ano-calendário 2014 é de **R\$ 4.031.260,12**.

A fiscalização elaborou as planilhas 2 e 3 para demonstrar o valor total das despesas incluídas na DIRPF, aquelas apresentadas pelo contribuinte, as não dedutíveis, as dedutíveis, as despesas glosadas e a glosa considerando a compensação de saldo positivo no mês anterior. Neste último caso ocorre o saldo positivo quando o contribuinte comprovou mais despesas que aquelas incluídas na DIRPF.

Partindo do mesmo raciocínio da fiscalização, na tabela adiante reproduzida serão acrescentados os valores comprovadamente trazidos pela defesa juntamente com a peça impugnatória, o que irá alterar o total das despesas glosadas.

(...)

Como se verifica todo o saldo positivo originado em maio de 2012, somado aos saldos positivos apurados em meses posteriores, foram capazes de eliminar os saldos negativos em diversos meses nos três anos-calendário. A apresentação de documentação hábil e idônea pelo contribuinte fez com que parte considerável das despesas glosadas fosse diminuída. Desse modo a glosa de despesas da atividade rural passou a ser de R\$ 310.564,20 no ano-calendário 2012, R\$ 1.685.929,21 no ano-calendário 2013 e R\$ 629.086,60 no ano-calendário 2014.

(...)"

4) Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada

(...)

A comprovação de origem apta a elidir a tributação em comento, deve ser efetuada com a apresentação de documentação hábil e idônea que permita identificar a fonte do crédito, o valor, a data e, principalmente, que deixe clara a natureza dos depósitos questionados.

Feitos esses registros devem ser examinados os argumentos da defesa em relação a alguns créditos mantidos em suas contas bancárias.

Sobre o valor de **R\$ 146.402,84**, depositado em 20/4/2012, de fato a documentação acostada aos autos demonstra que houve uma operação de desconto tendo o contribuinte recebido este valor já abatidos os juros, fl. 2.268. Assim como houve a comprovação da origem e natureza da operação, tal quantia será excluída do lançamento.

Da mesma forma deve ser excluído o valor de **R\$ 4.507,66** porque os documentos acostados às fls. 2.284 a 2.301 comprovam a devolução do valor de título pago.

Requeru o contribuinte fosse considerado o valor de **R\$ 17.500,00** porque segundo o Relatório Fiscal os autuantes afirmaram que quando identificados, foram excluídos todos os créditos decorrentes de transferências originadas de diversas pessoas, entre elas, Maurício de Barros Bumlai. Apesar de não constar o nome de Maurício Bumlai como depositante, é possível verificar pelos documentos de fls. 2.302 e 2.304 que no extrato bancário consta o CPF do depositante. Logo, este valor também deve ser excluído seguindo a linha de raciocínio utilizada pela fiscalização.

(...)

8) Da retificação do lançamento

(...)

Por sua vez as glosas de despesas da atividade rural e parte dos depósitos bancários que subsidiaram a infração de omissão de rendimentos por presunção legal foram parcialmente acatadas, diante das provas trazidas aos autos.

Os valores finais de glosa de despesas da atividade rural, após as devidas retificações são os seguintes:

2012 – janeiro, fevereiro, março e abril, respectivamente os valores de R\$ 115.339,32, R\$ 38.246,08, R\$ 52.445,64 e R\$ 104.533,16, o que totaliza no ano-calendário uma glosa de R\$ 310.564,20;

2013 – novembro e dezembro, respectivamente os valores de R\$ 759.010,86 e R\$ 926.898,35, o que totaliza uma glosa de R\$ 1.685.929,21;

2014 – janeiro, fevereiro, março e abril, respectivamente os valores de R\$ 132.245,21, R\$ 292.825,16, R\$ 132.131,46 e R\$ 71.884,77, o que totaliza uma glosa de R\$629.086,60.

Considerando a tabela de fls. 1.154 e 1.155 elaborada pela fiscalização e aquela constante das fls. 2.466 e 2.467, que integram este voto, o total de despesas acatadas foi de R\$ 403.692,05 em 2012, R\$ 4.886.324,53 em 2013 e R\$ 2.713.364,81 em 2014.

No caso dos depósitos bancários são excluídos os valores de R\$ 146.402,84 de 4/2012, R\$ 4.507,66 de 1/2013 e R\$ 17.500,00 de 10/2014.

(...)"

Recurso Voluntário

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminares

a) Prova pericial

Segundo o recorrente, o indeferimento do pedido de perícia pelo acórdão recorrido violou o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, fazendo-se necessária a anulação do julgamento para permitir a produção da prova pericial tempestivamente requerida.

Pois bem. O exame pericial é um meio de prova, necessário apenas quando a elucidação de fato ou a análise de matéria demanda o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento. É dizer que a realização da perícia não constitui direito subjetivo do interessado.

Desde que fundamentado pelo julgador, o indeferimento da perícia não é motivo suficiente para declaração de nulidade da decisão de primeira instância.

Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica para a elucidação dos fatos e/ou como instrumento de convicção para a solução da lide (art. 18, Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

A decisão impugnada motivou expressamente a sua recusa, devidamente consignada no acórdão de origem, entendendo como prescindível a produção da prova pericial solicitada pela parte autuada (fls. 2.473):

(...)

Do exame da peça impugnatória verifica-se que o contribuinte requereu a produção de prova pericial, inclusive tendo indicado assistente técnico e quesitos.

O deferimento para realização de perícia somente é imprescindível quando o fato a ser provado depender de conhecimentos técnicos ou especiais. No presente caso, o autor não contesta as omissões de receita, nem a glosa de compensação de prejuízos da atividade rural. Centra seus esforços na tentativa de provar que realizou despesas em valores superiores àqueles declarados e até mesmo demonstrados à fiscalização durante o procedimento fiscal.

Alcançou seus objetivos porque grande parte das despesas cuja comprovação foi trazida em sede de impugnação acabou sendo acatada neste voto. Da mesma forma, os depósitos bancários em relação aos quais o contribuinte trouxe a prova da origem e natureza também foram excluídos do lançamento.

Situações como estas, apesar de demandar certo tempo no cruzamento das informações, não requerem maiores esforços intelectuais.

Sendo prescindível a prova pericial, ela deve ser indeferida conforme dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

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

(...)

Em minha análise, as razões em primeira instância para a desnecessidade da perícia não merecem reparo. Acrescento que as próprias questões indicadas pelo contribuinte demonstram a prescindibilidade da designação de perícia contábil e fiscal para o deslinde do feito.

Para melhor visualização da quesitos, eis o rol sugerido pelo recorrente para que fosse respondido pelo "auditor autônomo e independente" (fls. 2.531/2.532):

(...)

Outrossim, sem prejuízo de apresentação, oportunamente, de quesitos suplementares, o Recorrente oferece as seguintes questões:

1) Poderia e/ou deveria o auditor ter solicitado, no início de processo fiscalização, o Livro Caixa da Atividade Rural?

2) Foram identificados, na documentação apresentada durante o processo de fiscalização, documentos hábeis referentes a pagamentos de juros e encargos de empréstimos e financiamentos rurais?

3) Com base no Relatório de Ação Fiscal, é possível identificar o critério para a glosa de despesas consideradas "inedutíveis"?

conforme demonstrado nas Planilhas 2 e 3? Se sim, qual o critério utilizado?

4) Com base no Relatório de Ação Fiscal, é possível identificar se existe alguma análise, por parte da fiscalização, de despesas de acordo com a sua natureza? Se sim, qual metodologia foi utilizada para tal análise?

5) Com base no Relatório de Ação Fiscal, é possível identificar se houve análise completa, por parte da fiscalização, de todas as fichas da DIRPF, de modo a identificar possíveis inconsistências de informações apresentadas, por natureza, tendo em vista constar na DIRPF valores relevantes de dívidas da atividade rural (operações de crédito)? Em caso afirmativo, qual a conclusão encontrada após esta análise?

6) Tendo em vista que o Passivo Financeiro (ficha "Dívidas da Atividade Rural") é um dos valores mais significativos da DIRPF, é possível identificar no Relatório de Ação Fiscal o motivo da fiscalização não ter circularizado as instituições financeiras acerca dos valores declarados?

7) Outros esclarecimentos pertinentes.

Como se percebe do texto em destaque, os quesitos formulados pelo contribuinte estão associados à necessidade de um juízo de compreensão e avaliação sobre o conteúdo do relatório fiscal que acompanha o auto de infração, e seus anexos, cuja autoridade julgadora tem conhecimento bastante para fazê-lo, já que intrínseco à sua atribuição funcional, independentemente de auxílio técnico especializado para convicção sobre os fatos e interpretação da matéria litigada.

De todo modo, se alguma dúvida houver acerca do procedimento fiscal, o julgador pode solicitar esclarecimentos adicionais ao agente fiscal responsável pelo lançamento, com posterior oferecimento do contraditório ao contribuinte. Não é o caso, contudo.

b) Pedido de diligência

Em suas razões recursais o sujeito passivo reitera o pedido de intimação de instituições financeiras, nas quais firmou contratos de empréstimos e financiamentos, para obter documentos relativos às operações dos anos-calendário 2012 a 2014, com vistas à comprovação do encargos financeiros pagos vinculados à atividade rural.

Pois bem. A determinação de diligência pelo julgador não se destina a produzir provas de responsabilidade das partes, suprindo o encargo que lhes compete, já que é atribuição do interessado a demonstração dos fatos que tenha alegado (art. 28, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Mais uma vez, reproduzo os fundamentos da decisão de piso, que bem pontuou a questão (fls. 2.472/2.473):

(...)

É bem verdade que a administração tributária deve promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível decidir de maneira justa. Mas tais procedimentos não excluem o dever do contribuinte de produzir as provas necessárias a contraditar aquilo que foi apurado na ação fiscal.

(...)

Durante o procedimento fiscal os autuantes cumpriram o seu papel e prorrogaram por sucessivas vezes os prazos de intimação para que o contribuinte apresentasse as provas que julgasse necessárias. Já ciente do Relatório de Fiscalização o impugnante deveria ter se dirigido às instituições financeiras e solicitado os referidos comprovantes. Com a documentação juntada na impugnação foi possível reverter parte considerável das despesas glosadas da atividade rural, mas em relação àquelas remanescentes, o contribuinte não pode converter uma faculdade sua em obrigação do Fisco.

O pedido na verdade é para que Administração Tributária lhe faça as vezes na busca da prova capaz de desconstituir aquilo que não foi comprovado durante a fiscalização, nem agora em sede de impugnação.

(...)

De modo análogo a preliminar de perícia, cabe o indeferimento do pedido de diligência formulado pelo recorrente.

Mérito

a) Apuração do resultado da atividade rural

Reclama o autuado que o acórdão recorrido decidiu que, após o início do procedimento fiscal, é vedado ao contribuinte alterar a opção pela forma de tributação do resultado da atividade rural.

Todavia, assevera que não é o caso de mudança de critério de apuração do resultado, visto que a fiscalização estava obrigada a apurar no procedimento de ofício a base de cálculo da atividade rural à razão de 20% da receita bruta conhecida do ano-calendário. Esse equívoco de entendimento, inclusive, implica a própria nulidade do auto de infração, devido à existência de vício na constituição do crédito tributário, pois se deixou de aplicar a legislação pertinente.

Pois bem. De acordo com a legislação, o contribuinte poderá apurar o resultado tributável da atividade rural de duas formas:

- (i) critério de escrituração do livro-caixa, mediante confronto da receita bruta e das despesas pagas no curso do ano-calendário, admitida a compensação de eventuais prejuízos em anos-calendário anteriores; e

(ii) resultado presumido, à opção do contribuinte, correspondente a 20% (vinte por cento) da receita bruta do ano-calendário.

Na hipótese de falta de escrituração das receitas e despesas, o lançamento de ofício observará o arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário.

Tal disciplina normativa está prevista na Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, e Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Confira-se o Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de maio de 1999, em vigor na época dos fatos geradores, que consolidava a matéria:

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18).

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

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 2º).

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de cinqüenta e seis mil reais faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o Livro Caixa (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 3º).

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

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

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

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

(...)

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 nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).

(...)

Art. 68. O resultado da atividade rural, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto, na declaração de rendimentos e, quando negativo, constituirá prejuízo compensável na forma do art. 65 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 9º).

(...)

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 5º).

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

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à atividade rural exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior (Lei nº 9.250, de 1995, art. 20, e § 1º).

(...)

(Destaquei)

Como dito alhures, para a apuração espontânea do resultado tributável da atividade rural, o contribuinte preferiu a sistemática geral de tributação dos rendimentos a partir do delimitação da base de cálculo efetiva, isto é, pela diferença entre as receitas brutas e as despesas de custeio e/ou investimento (arts. 60 e 63, do RIR/99).

A forma de apuração do resultado, dentre as duas modalidades permitidas, é uma escolha do contribuinte, não cabendo a sua alteração pela fiscalização, salvo na hipótese de arbitramento por falta de escrituração das receitas e despesas em livro-caixa (art. 60, § 2º, do RIR/99).

Nesse e noutros casos estabelecidos na legislação federal, a figura do arbitramento do resultado tributável é medida extrema, que aqui deve ser utilizada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto de renda segundo o critério desejado pelo sujeito passivo, isto é, de escrituração em livro-caixa e comprovação de receitas e despesas por meio de documentação hábil e idônea (art. 60, do RIR/99).

Não é demais lembrar que o arbitramento com limite em 20% da receita bruta poderá ser mais ou menos vantajoso para o contribuinte, quando comparado com a tributação dos rendimentos da atividade rural pelo confronto das receitas e despesas incorridas no ano-calendário.

Em seu arrazoado o recorrente trás aos autos decisão administrativa no sentido de que a escrituração deficiente do livro-caixa, a exemplo de incorreções e omissões de receitas e/ou despesas, equipara-se à sua falta de escrituração, dando ensejo ao arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário, previsto no § 2º do art. 60 do RIR/99 (fls. 2.539/2.552).

Não me parece, contudo, a melhor compreensão sobre a matéria, já que, aparentemente, não considera o arbitramento como excepcional na apuração do resultado tributável.

É fora de dúvida que a inexistência de escrituração das receitas e despesas em livro-caixa tem o condão de legitimar a via do arbitramento, tendo em vista o descumprimento frontal do comando legal, que prejudicaria a confirmação da veracidade das operações na atividade rural.

Acontece que as deficiências na escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando o agente fiscal percebe que o valor probatório do conjunto de documentos que tem à sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

Essa é a hipótese em apreço. Em primeiro lugar, não há notícias da falta de escrituração de livro-caixa. O que alega a petição recursal é o cometimento de inúmeros equívocos no apontamento das operações de ingressos e saídas de recursos, que culminou na revisão do resultado da atividade rural. Senão vejamos um excerto contido no apelo recursal (fls. 2.509/2.510):

(...)

A escrituração do livro caixa 2012 a 2014, confiada a profissional da contabilidade, que, pelo que se pode observar não detinha capacidade técnica para tal, pois cometeu erros que culminaram na revisão do seu resultado, mudando então de prejuízo para lucro, ou seja, as declarações de renda dos anos de 2012 a 2014 tiveram a sua opção de tributação da atividade rural comprometidas por erros cometidos nesses e em anos anteriores que apontavam um prejuízo superior a 7 milhões de reais.

(...)

De posse dos extratos bancários, obtidos a partir de compartilhamento autorizado pela Justiça Federal, e de documentos fiscais e contábeis e/ou esclarecimentos apresentados pelo contribuinte e terceiros, o agente fazendário identificou que os valores declarados não se mostravam corretos, devido à omissão de receitas da atividade rural e à falta de comprovação de despesas.

Na ótica do agente fazendário, a documentação existente foi suficiente para a reconstrução do resultado tributável da atividade rural, seguindo a opção utilizada pelo contribuinte, qual seja, a confrontação das receitas oriundas do exercício da atividade e despesas de custeio/investimentos comprovadamente pagas, garantindo ao autuado o exercício do direito de defesa na fase do contencioso administrativo.

A despeito das falhas na contabilização, não houve, segundo depreende-se da avaliação da fiscalização, carência de elementos indispensáveis à descoberta da grandeza econômica através do confronto entre receitas e despesas provenientes do exercício da atividade rural ou a imprestabilidade das fontes disponíveis à fiscalização que justificasse o arbitramento do lucro da atividade através da tributação específica limitada a 20% da receita bruta do ano-calendário.

Em outra alegação o recorrente argüi que, no ano-calendário de 2011, tinha saldo de prejuízo da atividade rural de exercícios anteriores, cujo montante utilizou para fins de compensação na apuração do resultado dos anos-calendário de 2011 a 2014.

Em decorrência da deflagração do procedimento fiscal, que abrangeu o mesmo período de 2011 a 2014, todo o prejuízo acumulado foi utilizado pela fiscalização para abatimento no lançamento suplementar de imposto de renda do ano-calendário de 2011.

Por tal razão, não havendo prejuízo acumulado para ser compensado na apuração do resultado da atividade rural nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, a escolha recairia sobre a base presumida de 20%, porque mais favorável, em detrimento da opção feita à época da declaração de rendimentos.

A toda a evidência, a opção a que faculta a legislação não é condicional, sendo irrelevante se haverá ou não, dentro do prazo decadencial para o lançamento suplementar, lavratura de auto de infração com respeito ao ano-calendário em decorrência de omissão de rendimentos e/ou glosa de despesas do período e/ou compensação de prejuízos de anos-calendário anteriores.

A opção eleita para tributação da atividade rural no envio da declaração de rendimentos torna-se definitiva para o sujeito passivo sob ação fiscal, dada a perda da espontaneidade para alteração do critério de fixação da base de cálculo, quando determinado a abertura de procedimento fiscal que visa apurar exatamente as omissões no resultado da referida atividade (art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Nesse cenário fático e normativo, não se cogita da nulidade do lançamento em decorrência de vício material na apuração da base de cálculo do imposto incidente sobre a atividade rural, pela falta de arbitramento em 20% da receita total, haja vista a correção do procedimento da autoridade fiscal.

Na sequência do recurso alega-se que mesmo não sendo a hipótese de arbitramento haveria a imposição de um limite legal para a tributação do resultado da atividade rural, igual a 20% da receita bruta do ano-calendário.

Isso porque, levando-se em consideração a previsão de uma tributação mais favorecida para os rendimentos da atividade rural, o legislador estipulou um limitador da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa física relativo à atividade rural, quando o resultado pelo método do confronto entre receitas e despesas revela-se mais oneroso para o contribuinte.

Tal raciocínio é correto, porém apenas no contexto particular do lançamento por homologação, em que o sujeito passivo verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e antecipa o pagamento sem prévio

exame da autoridade fazendária (art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional - CTN).

Com efeito, até a data de entrega da declaração de rendimentos, o contribuinte poderá fazer a opção pelo limite do resultado tributável da atividade rural a 20% da receita bruta do ano-calendário (art. 71, do RIR/99).

Por outro lado, após iniciado o procedimento fiscal, havendo a perda da espontaneidade do sujeito passivo, a legislação tributária não estabelece um limite para a tributação da atividade rural quando respeitado o critério adotado pelo contribuinte de receitas menos despesas, que privilegia, por sinal, a capacidade contributiva e a identificação de acréscimo patrimonial.

Caso fosse a intenção do legislador ordinário fixar um limite para a tributação da atividade rural, em qualquer hipótese de lançamento de ofício, numa medida peculiar no âmbito do imposto de renda, penso que teria inserido dispositivo expresso e inuivável com tal propósito.

Dessa feita, fora do lançamento por homologação, não enxergo a existência de um regime de tributação especial dos produtores rurais que imponha, necessariamente, uma limitação à autuação fiscal com base em 20% da receita bruta da atividade rural no ano-calendário, ressalvada a já mencionada hipótese de arbitramento, exatamente porque o procedimento fiscal tem por escopo averiguar e apurar as omissões e incorreções nos valores declarados com observância do critério eleito pelo contribuinte (declarante).

Eventuais distorções práticas na apuração do resultado da exploração da atividade rural no lançamento de ofício a partir do cálculo da diferença entre receitas e despesas, em detrimento da aplicação do arbitramento da base de cálculo no limite de 20% da receita bruta, devem ser corrigidas na via própria pelo legislador ordinário.

De qualquer modo, caso a base de cálculo do imposto de renda lançado de ofício não pudesse exceder o limite de 20% da receita bruta da atividade rural, o que admito tão somente para fins de raciocínio, o desajuste do auto de infração não configuraria vício material insanável.

Realmente, para o saneamento do feito seria suficiente a decisão do colegiado impor o limite não observado pela fiscalização para o crédito tributário lançado, providência esta que não se confunde com a modificação de critério jurídico de apuração do tributo, vedada ao julgador administrativo.

Esclareço que todas as decisões administrativas colacionadas pelo recorrente revelam-se importantes precedentes para o debate das questões controvertidas neste processo administrativo, não obstante são desprovidas de efeito vinculante para compelir o relator a seguir o mesmo rumo.

Por derradeiro, em atenção a um último argumento de defesa, também não é a hipótese de salvaguarda da interpretação mais favorável ao acusado a que alude o art. 112 do CTN. Tal dispositivo aplica-se exclusivamente à lei que define infrações ou comina penalidades, não abrangendo a disciplina da base de cálculo do imposto de renda exigido sobre o resultado da atividade rural, hipótese deste processo administrativo.

Mantenho, portanto, a decisão de piso neste ponto.

b) Omissão de rendimentos oriundos de depósitos bancários de origem não comprovada

Nesse tópico, o lançamento abrange valores depositados em conta corrente bancária em que o contribuinte não comprovou a origem na atividade rural, nem outra qualquer, tributável ou não tributável.

Consiste a autuação fiscal, portanto, na aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em que se considera omissão de rendimentos tributáveis quando o titular de conta bancária mantida junto à instituição financeira, após regularmente intimado, deixa de comprovar a origem dos recursos nela creditados:

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.

(...)

§ 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.

(...)

Segundo o preceptivo legal, os extratos bancários possuem força probatória, recaindo o ônus de comprovar a origem dos depósitos sobre o contribuinte, por meio de documentação hábil e idônea, sob pena de presumir-se rendimentos tributáveis omitidos em seu nome.

A Lei nº 9.430, de 1996, revogou o § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, abaixo reproduzido:

Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

(...)

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

Sob a égide do dispositivo legal suprimido do mundo jurídico exigia-se a prévia demonstração de sinais exteriores de riqueza pelo agente fiscal para o lançamento de ofício com base na renda presumida decorrente de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras.

A partir de 1997, com o advento do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o agente fazendário está dispensado de demonstrar a existência de sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados pelo contribuinte, tampouco há necessidade de mostrar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

É o que diz, de forma sintética, o enunciado sumulado nº 26, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Assinalo, ainda, que a falta de alinhamento da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com o fato imponível do imposto sobre a renda previsto na Carta Política de 1988, ou mesmo a ofensa do dispositivo de lei ordinária vergastado ao princípio constitucional da capacidade contributiva, são aspectos que escapam à competência dos órgãos julgadores administrativos. É que argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

Nesse sentido, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, assim redigida:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Dentre os depósitos efetuados considerados pela fiscalização como omissão de rendimentos, estão valores depositados por Andréa Kushiya, no total de R\$ 360.000,00, pessoa que manteve relação afetiva com o recorrente, o qual justifica as transferências bancárias na conta em razão de devoluções de recursos provenientes de operações de mútuo realizadas entre aquela e o contribuinte (fls. 1.873/1.875).

Para corroborar suas alegações, o recorrente ressalta que consta da sua declaração de rendimentos do exercício de 2015, ano-calendário de 2014, a informação da existência do mútuo com Andréa Kushiya, no valor de R\$ 513.000,00 (fls. 148). Aduz também que os extratos bancários juntados aos autos demonstram a realização de depósitos por Andréa Kushiya em contas bancárias mantidas em nome do recorrente e vice-versa (fls. 2.307/2.346).

Pois bem. Os valores a título de devolução de empréstimo não constituem rendimentos ou acréscimo patrimonial da pessoa física, devendo haver, à vista disso, clara demonstração da natureza do fato econômico que deu origem aos depósitos efetuados em conta bancária do recorrente.

Nada obstante, não foi trazido aos autos contrato de mútuo entre as partes que comprove a relação jurídica firmada, assim como o valor de tal avença, tampouco há prova que os valores repassados por Andréa Kushiya diz respeito a algum empréstimo antes contraído.

É certo que a lei não exige formalidade especial para o contrato de mútuo, logo válida a forma verbal. Porém, tratando-se de matéria de prova, o ônus de demonstrar de maneira convincente a existência do mútuo pertence a quem alega tal fato, no caso o recorrente.

A mera inclusão, na declaração de ajuste do ano-calendário de 2014, da informação que o contribuinte efetuou empréstimo a Andréa Kushiya, no valor de R\$ 513.000,00, não é suficiente para demonstrar a efetiva existência do negócio jurídico, até porque, nessa oportunidade, foi indicada a data de 08/12/2014, posterior aos depósitos de origem não comprovada relacionados pela fiscalização (fls. 1.873/1.875).

Além disso, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com a movimentação bancária listada pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar (fls. 2.307/2.346).

Em outras palavras, a documentação carreada aos autos pelo contribuinte não possibilita qualquer vinculação entre os depósitos realizados pelas partes, não sendo possível estabelecer uma correlação entre algum empréstimo e valores depositados, individualmente ou em conjunto.

Assim sendo, mais uma vez não há reparo a ser feito na decisão de piso.

c) Multa qualificada

Contesta o recorrente a qualificação da multa de ofício, aplicada no percentual de 150%, argumentando, em síntese, que foram cometidos vários erros pela equipe de contabilidade quanto aos registros de receitas e despesas da atividade rural ao longo dos anos-calendário, porém não houve dolo, fraude ou simulação que justifique a majoração da penalidade.

Pois bem. Reproduzo as palavras do agente lançador para fundamentar a qualificação da multa de ofício, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, relativamente à infração de omissão de receitas decorrentes da atividade rural (fls. 1.777/1.779):

(...)

Considerando que a fiscalização comprovou, através da resposta apresentada pelo contribuinte e por terceiros, pelos extratos bancários bem assim outras informações e documentos apresentados pelas instituições financeiras, que, depois de excluir todos os créditos decorrentes de resgates de fundos de investimento e poupança, empréstimos e créditos decorrentes de transferências de outras contas do próprio contribuinte bem

assim transferências originadas dos senhores MAURICIO DE BARROS BUMLAI, CRISTIANE DE BARROS COSTA MARQUES BUMLAI PAGNONCELLI, GUILHERME DE BARROS COSTA MARQUES BUMLAI e FERNANDO DE BARROS, a maior parte dos numerários depositados nas contas correntes representam receitas da atividade rural do contribuinte, obtidas por vendas de gado, cana de açúcar e muda de cana com a emissão das respectivas notas fiscais do produtor rural;

*Considerando que, de acordo com a **PLANILHA A**, anexa a este Relatório, pode-se observar que, apesar do contribuinte ter emitido as respectivas notas fiscais do produtor rural e ter apresentado as informações e/ou documentos que comprovam que as entradas de numerários referem-se a Receita da Atividade Rural, após uma análise na **PLANILHA 4**, **PLANILHA 5** e **PLANILHA 6**, apresentadas no **Sub Item IV – c**), podemos concluir que o contribuinte, sistematicamente, em todos os meses dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, OMITIU RECEITA DA ATIVIDADE RURAL em média 22,86% (R\$ 6.685.090,44), 39,75% (R\$ 15.645.130,97) e 47,05% (R\$ 10.281.490,97) respectivamente, com o objetivo único e exclusivo de pagar um valor “IRRISÓRIO” de imposto no ano-calendário de 2012 e de NÃO PAGAR IMPOSTO nos anos-calendário de 2013 e 2014, a saber:*

Ano-Calendário de 2012 - de acordo com o DEMONSTRATIVO DE ATIVIDADE RURAL da DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – IMPOSTO SOBRE A RENDA – PESSOA FÍSICA – Ano-Calendário 2012 – ND: 01/37.351.340 (Fls. 31/66), do total de R\$ 29.242.648,08 o contribuinte declarou uma RECEITA BRUTA TOTAL de R\$ 22.557.557,64 e uma DESPESA DE CUSTEIO/INVESTIMENTO TOTAL de R\$ 18.680.832,66, ou seja, com a “intenção” de pagar menos imposto, somente ofereceu à tributação a diferença (R\$ 3.876.724,98) e com a utilização de Prejuízos de períodos anteriores (Glosados conforme **item III – B**) efetivamente ofereceu à tributação a quantia de R\$ 444.600,00.

Ano-Calendário de 2013 - de acordo com o DEMONSTRATIVO DE ATIVIDADE RURAL da DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – IMPOSTO SOBRE A RENDA – PESSOA FÍSICA – Ano-Calendário 2013 – ND: 01/74.425.439 (Fls. 88/120), do total de R\$ 39.360.017,47 o contribuinte declarou uma RECEITA BRUTA TOTAL de R\$ 23.714.886,50 e uma DESPESA DE CUSTEIO/INVESTIMENTO TOTAL de R\$ 21.145.171,89, ou seja, com a “intenção” de pagar menos imposto, somente ofereceu à tributação a diferença (R\$ 2.569.714,61) e com a utilização de Prejuízos de períodos anteriores (Glosados conforme **item III – B**) efetivamente NÃO OFERECERAM NENHUM VALOR À TRIBUTAÇÃO, ou seja, neste ano-calendário o contribuinte NÃO PAGOU nenhum valor de imposto de renda relativo à Receita da Atividade Rural.

Ano-Calendário de 2014 - de acordo com o DEMONSTRATIVO DE ATIVIDADE RURAL da DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – IMPOSTO SOBRE A RENDA – PESSOA FÍSICA – Ano-Calendário 2014 – ND: 01/74.527.428 (Fls. 136/164), do total de R\$ 21.853.693,07 o contribuinte declarou uma RECEITA BRUTA TOTAL de R\$ 11.572.202,10 e uma DESPESA DE CUSTEIO/INVESTIMENTO TOTAL de R\$ 11.502.024,58, ou seja, com a “intenção” de pagar menos imposto, somente ofereceu à tributação a diferença (R\$ 70.177,52) e com a utilização de Prejuízos de períodos anteriores (Glosados conforme item III – B) efetivamente NÃO OFERECERAM NENHUM VALOR À TRIBUTAÇÃO, ou seja, neste ano-calendário o contribuinte NÃO PAGOU nenhum valor de imposto de renda relativo à Receita da Atividade Rural.

(...)

(DESTAQUES DO ORIGINAL)

À vista dos fatos apurados, o agente fiscal entendeu configurado, em tese, crime contra o ordem tributária, além da prática das condutas de sonegação e fraude previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, as quais autorizam a duplicação do percentual da multa de ofício (fls. 1.779/1.781):

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

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

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

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

A qualificação da multa de ofício encontrará respaldo na lei quando a fiscalização evidencia a prática de sonegação, fraude ou conluio, cuja gravidade do comportamento lesivo do infrator enseja um reprimenda punitiva mais severa, como forma de castigar o transgressor e desestimular condutas afins por parte de outros sujeitos passivos.

Para a elevação do patamar básico de 75% é condição indispensável o agente fiscal identificar elementos subjetivos na conduta do infrator, porquanto tanto a sonegação quanto a fraude pressupõem o dolo, sendo insuficiente para cogitar da hipótese tão somente a materialidade da ausência de pagamento/declaração do tributo.

Vale dizer que a sonegação, fraude ou mesmo o conluio devem possuir base probatória autônoma, pela qual se demonstra a vontade livre e consciente do infrator em praticar as condutas ilícitas, em prol de, ao final e ao cabo, viabilizar a supressão ou redução do tributo.

Com base nos fatos narrados pelo agente fazendário, o acórdão recorrido acentuou que o contribuinte, de forma sistemática, omitiu receitas provenientes da atividade rural em todos os meses do período fiscalizado, com a finalidade de não pagar o imposto de renda, considerando a proximidade entre os valores de receitas e despesas declarados para os anos de 2012, 2013 e 2014 e a utilização de prejuízos de períodos anteriores.

Nada obstante, verifico que a fiscalização comprovou a omissão de receitas da atividade rural do autuado a partir da análise de planilhas e documentos apresentados pelo contribuinte e/ou terceiros, bem como dos extratos da sua movimentação bancária, compartilhados por decisão judicial, deixando consignado o agente lançador que a quase totalidade das operações estava devidamente documentada pela emissão de notas fiscais do produtor rural (fls. 1.773 e 1.778).

Quanto às despesas de custeio/investimentos, as Planilhas "2", "3" e "4" elaboradas pela fiscalização, a partir do levantamento de dados, indicam que, em alguns meses, o agente fazendário acatou valores superiores àqueles efetivamente declarados pelo contribuinte (fls. 1.767/1.768).

Além disso, a própria decisão de piso, que está sendo confirmada no recurso de ofício, reputou comprovadas despesas da atividade rural no total de R\$ 8.003.381,39, relativas a encargos financeiros de empréstimos realizados para a manutenção da atividade rural, os quais não foram previamente incluídos na declaração de rendimentos pela pessoa física, para fins do resultado da atividade rural.

Por sua vez, a compensação de prejuízos de exercícios anteriores, nas declarações dos anos-calendário de 2012 a 2014, não restou glosada pela fiscalização em razão de irregularidade e/ou deficiência na comprovação do prejuízo na exploração da atividade rural naqueles anos, mas sim pelo aproveitamento integral do saldo de prejuízos no lançamento de ofício referente ao ano-calendário de 2011, no Processo nº 15956.720215/2016-02 (fls. 1.761/1.762).

Todos esses aspectos, avaliados em conjunto, sinalizam para a possibilidade do cometimento de erros pelo contribuinte na apuração do resultado positivo da atividade rural, conforme alegado no recurso voluntário, não só no tocante à contabilização das despesas como também quanto à inclusão das vendas dos produtos da atividade rural na receita bruta do ano-calendário, até porque não se exige um controle financeiro e contábil detalhado para a pessoa física.

O confronto entre os dados das Planilhas "7" e "8", que contêm os valores declarados e o cálculo das omissões de receitas lançadas no auto de infração, e a Planilha "A", a qual discrimina a relação de depósitos nas contas bancárias vinculados a receitas da atividade rural, conforme fls. 1.776/1.777 e 1.784/1.867, revela uma série de registros a título de receitas da atividade rural representados por depósitos em conta bancária dos mais variados montantes, inclusive alguns de expressivo valor.

Tal situação, porém, não foi ressalvada pela autoridade fiscal, dando margem a interpretações diversas, desde o sinal que houve a intenção de ocultar determinados faturamentos expressivos, até a possibilidade de erro de escrituração ou qualquer outro problema em casos específicos na venda de animais. O agente fiscal considerou a omissão de receitas no seu valor global, independentemente do valor e/ou natureza da operação, como decorrente de uma conduta dolosa.

Relativamente aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, a fiscalização detalhou que o contribuinte omitiu receita da atividade rural equivalente aos percentuais de 22,86%, 39,75% e 47,05%, respectivamente, considerados os valores declarados em cada período (fls. 1.771/1.773).

Como antes dito, a omissão de receita ou declaração inexata não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, sendo necessário demonstrar o dolo subjacente, com a finalidade de sonegação ou fraude. Em meu ponto de vista, a sonegação ou fraude independe do número de vezes que repetida, porque a reiteração da conduta do contribuinte não altera sua natureza.

Embora possa revelar indício de ilicitude, o que sugere aprofundamento da investigação, a conduta repetitiva dentro de um mesmo procedimento fiscal não poderá constituir-se em fato isolado para dar suporte à duplicação da multa de ofício, devendo estar acompanhada, necessariamente, de outros elementos relacionados às circunstâncias agravantes do comportamento do contribuinte que levem à tipificação da sonegação ou fraude.

No caso concreto, a fiscalização relata à omissão reiterada com o objetivo único e exclusivo de pagamento de valor irrisório de imposto de renda no ano-calendário, contudo suas palavras não estão respaldadas em indícios fortes que demonstrem a vontade inequívoca do contribuinte dolosamente dirigida à sonegação tributária.

É verdade que a frequência com que ocorreram as omissões pode significar que não têm origem somente em falhas de controle. Porém, como antes afirmado, a fiscalização adotou um critério único que o contribuinte agiu intencionalmente, com o propósito de ocultar do Fisco as receitas para pagar menos imposto de renda, desprezando qualquer possibilidade de erros no universo de valores.

Não discordo que os fatos narrados pela autoridade fiscal podem apontar indícios da ocorrência de sonegação tributária e, dessa maneira, suficientes para confecção de representação fiscal para fins penais dirigida ao Ministério Público Federal. Na esfera penal a sociedade tem o direito de ver devidamente apuradas eventuais condutas delituosas, cuja instrução probatória no decorrer do processo penal permitirá demonstrar, com os meios disponíveis, a verdade possível dos fatos.

Por outro lado, na hipótese de qualificação da multa, além da descrição dos fatos ocorridos, as provas indispensáveis e contundentes para justificar a duplicação do percentual da penalidade devem ser carreadas aos autos pelo agente fiscal, via de regra, no momento da formalização do auto de infração, sem deixar margem a qualquer dúvida, dados os limites existentes para a produção da prova no curso do processo administrativo tributário.

Em arremate, portanto, entendo que a linguagem de prova utilizada pela fiscalização, apoiada no conjunto probatório, não é convincente da consciência e a vontade do sujeito passivo de impedir/retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência de parte do fato gerador da obrigação tributária, a fim de reduzir o montante de tributo que devia ser recolhido, mesmo considerando a repetição da omissão de receitas nas declarações de rendimentos do anos-calendário de 2012 a 2014.

Não estando convencido da existência do dolo do contribuinte objetivando a supressão do tributo, o afastamento da aplicação da multa de ofício qualificada é medida que se impõe, reduzindo ao patamar básico de 75%.

d) Redução do percentual da multa de ofício

Além da exclusão da multa qualificada, o recorrente assevera cabível a redução da multa de ofício ao limite de 20%, uma vez que aplicada de forma exorbitante no percentual de 75%.

Pois bem. Quanto à incidência de multa de ofício no percentual de 75%, transcrevo o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

(...)

A multa de ofício incide de maneira proporcional sobre o tributo não declarado/recolhido espontaneamente. O patamar mínimo da penalidade em 75% é fixo e definido objetivamente pela lei, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo afastar ou reduzir o percentual no caso concreto.

O limite de 20% de que trata o § 2º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, diz respeito à multa de mora, que representa uma sanção pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária, situação distinta dos autos. Naquele caso, o contribuinte recolhe de modo espontâneo o tributo a destempo antes de iniciado o procedimento fiscal, cuja penalidade é mais branda.

Por fim, cabe reafirmar que escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos a análise de questões que digam respeito à ocorrência de efeito confiscatório, haja vista que demandam o exame da incompatibilidade da lei aplicável com preceitos de ordem constitucional, incidindo, como já mencionado, a vedação do enunciado da Súmula CARF nº 2.

Processo nº 15956.720127/2017-83
Acórdão n.º 2401-005.892

S2-C4T1
Fl. 2.611

Conclusão

Ante o exposto, (i) CONHEÇO do recurso de ofício e NEGO-LHE PROVIMENTO; e (ii) CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo o percentual da penalidade ao patamar básico de 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess