



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.722120/2011-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.243 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2020
Recorrente MARIA ODILA ABREU TERRA PINTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTOS.

As despesas para fins de exclusão das receitas para apuração do resultado tributável da atividade rural devem estar devidamente escrituradas em Livro Caixa e comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os rendimentos provenientes da atividade rural omitidos da declaração de rendimentos devem ser tributados.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

Em atenção ao princípio da verdade material, é permitida a juntada posterior de provas, desde haja justificativa para a apresentação extemporânea e que estas provas sejam apresentadas de forma didática e com a efetiva demonstração dos fatos que alega, tais como planilhas explicativas e indicação dos documentos a que fazem menção. Diversamente, é a juntada de milhares de documentos que não comprovam as alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-006.243 - 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11060.722120/2011-34

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 10254/10288, interposto da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, de fls. 10224/10244, a qual julgou procedente em parte o lançamento decorrente da falta de pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Física ano-calendário 2006, 2007 e 2008.

Peço vênia para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Contra a contribuinte foi lavrado auto de infração referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dos anos-calendário 2006 a 2008, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 1.415.791,70, nele compreendido imposto, multa de ofício e juros de mora, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos da atividade rural e glosa de despesas da atividade rural, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

Com relação à infração de omissão de rendimentos da atividade rural foi aplicada a multa qualificada de 150%.

Da Impugnação

A contribuinte foi intimada e impugnou (fls. 10170/10193) o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

Improcedência da glosa das despesas

Através da juntada das cópias dos documentos que compõem o ANEXO 1, comprova parcialmente os custos/despesas que foram declarados, mas que, por falha nos controles burocráticos, não foram escriturados (R\$371.195,53).

Está revisando o enorme volume de documentos que estava em poder das autuantes e lhe foi devolvido há poucos dias. Por tais motivos, e apoiado nos princípios da verdade real e do direito à ampla defesa, protesta pela juntada posterior de outras provas.

A não-escrituração de tais dispêndios no livro Caixa, não autoriza a autoridade lançadora desconhecê-los e/ou deixar de computá-los (deduzi-los) na apuração da base tributável da atividade rural.

Inexistência de omissão de receita da atividade rural Inexistência da omissão de receita apurada à vista de “divergências de receitas” e da “falta de emissão de notas fiscais de venda”

Em síntese, esta parcela da autuação está assentada em dois fatos distintos.

1. Na alegada existência de 'Divergências de receitas nos anos-calendário de 2006 a 2008', detectadas mediante o confronto entre os somatórios anuais das Notas Fiscais de Produtor e das receitas reconhecidas nos livros Caixa (apurados a maior pelas Agentes Fiscais), e os montantes registrados nos livros Caixa (escriturados a menor pela parceria), divergências estas que são demonstradas na planilha *“Receita apuradas - AC 2006 a 2008*.

2. Na alegada "Falta de emissão de notas fiscais de venda e registro no livro Caixa", no ano-calendário de 2008, do montante de R\$ 406.153,18, relacionado ao recebimento de valores referentes a anteriores entregas (depósitos) de soja às cooperativas "Agropan" e "Cotrisul".

Divergência de receitas

A insubsistência do raciocínio desenvolvido, ou seja, dos critérios de confrontação adotados pela fiscalização, é demonstrada nos subitens seguintes, cujos argumentos são instruídos pelos documentos que compõem o ANEXO 2 e SUBANEXOS.

Foi adotado um critério de confrontação errôneo na apuração das divergências de receitas.

Isto porque a conferência não deve ser feita entre os montantes apurados pela fiscalização e os escriturados pelo contribuinte. Deve ser feita entre os montantes apurados pela fiscalização, e os montantes declarados pelo contribuinte.

A infundada conclusão de que determinadas receitas reconhecidas em livro caixa representam outras espécies de receitas tributáveis Conforme relatório da fiscalização foram tributadas como outras espécies de rendimentos tributáveis as denominadas *Receitas escrituradas em livro caixa a cujos documentos a fiscalização não teve acesso*.

Tal procedimento não pode prosperar pois:

1. A fiscalização teve acesso a todos os registros e documentos solicitados.
2. Representa uma mera ilação das autuantes, observado que a não entrega de um número mínimo de Notas Fiscais de Produtor restou coberto pelos montantes declarados a maior que os escriturados.
3. o procedimento que se impunha na quantificação do valor tributável, seria o de promover o arbitramento do seu valor médio de acordo com os critérios fixados na legislação e o princípio do devido processo legal.

A falta de análise dos rendimentos declarados em anos anteriores

O volume e a natureza dos fatos e documentos auditados impunha às autuantes a leitura de uma averiguação cronologicamente mais ampla, não isolada por período. Principalmente no sentido de averiguar se determinadas operações foram objeto de tributação em anos anteriores aos considerados.

Na planilha que compõe o SUBANEXO 2.1 é demonstrada a tributação antecipada de diversas operações, assim resumidas cronologicamente.

Os valores de R\$ 105.542,00 (ano 2006), R\$ 720.000,00 (ano 2007) e R\$480.000 (ano 2008) estão embutidos no montante declarado, em operações efetuadas com a empresa "PanFácil", desautorizando as autuantes consignar tais quantias com sinal negativo na planilha por elas confeccionada, nem sua tributação no ano posterior, pelas notas de simples remessa.

Em face do elevado volume de documentos, não concluiu a revisão das operações, motivo pelo qual, sendo o caso, protesta pela juntada posterior.

A falta de análise dos rendimentos declarados em anos posteriores O volume e a natureza dos fatos e documentos auditados impunha às autuantes a feitura de uma averiguação cronologicamente mais ampla, não isolada por período. Principalmente no sentido de averiguar se determinadas operações foram objeto de tributação em anos posteriores aos considerados

Na tributação postergada, segundo determina o PN-CST nº 02/96, descabe o lançamento de imposto (no caso, IRPF), mas apenas da multa e dos juros de mora referentes ao tempo da postergação.

Na planilha que compõe o SUBANEXO 2.2, é demonstrada a tributação postergada de diversas operações, assim resumida cronologicamente.

1. Ano-calendário de 2006: Em trabalho de levantamento.
2. Ano-calendário de 2007: Na planilha anexa estão discriminados os valores que foram objeto de tributação na declaração do ano-calendário 2008 (montante de R\$ 73.350,00).
3. Ano-calendário de 2008: Na planilha anexa estão discriminados os valores que foram objeto de tributação na declaração do ano-calendário 2009 (montante de R\$ 654.749,29).

O cômputo de notas fiscais não correspondentes a vendas Foram computadas notas fiscais que não se referem a operações de venda. Estão arroladas no SUBANEXO 2.3 desta impugnação.

Observação: no ano-calendário de 2008 perfazem o montante de R\$ 120.210,58, observado que nos demais anos não houve tempo suficiente para concluir o levantamento.

O cômputo de receitas de vendas tributadas em duplicidade

No universo das notas fiscais discriminadas na planilha, existem notas fiscais cujos valores foram tributados em duplicidade. Estão arroladas no SUBANEXO 2.4.

Observação: no ano-calendário de 2008 perfaz o montante de R\$ 190.199,59, sendo que a quantia de R\$ 52.350,00 já havia sido tributada no ano de 2007, e a quantia de R\$ 137.849,59 duplamente no AC 2008. No tocante aos demais anos (2006 e 2007), por envolver a análise de mais de dez mil documentos, não houve tempo suficiente para concluir o levantamento.

O cômputo de notas fiscais cujas vendas foram devolvidas ou canceladas

Estão arroladas no SUBANEXO 2.5

O cômputo de notas fiscais cujas vendas foram devolvidas.

Estão arroladas no SUBANEXO 2.6

A inconsistente elevação da receita tributável

As autuantes elevaram a receita tributável sob alegação de que parte das mesmas foi lançada pelo valor líquido, devendo ser considerado o valor bruto das notas fiscais.

A diferença é referente a despesas de royalties pagos pelo uso de sementes transgênicas e FUNRURAL.

Se não pode ser considerado como redutor da receita bruta, deve ser considerada despesa de venda. As provas da efetividade do desembolso de tais verbas constam no SUBANEXO 2.7 desta impugnação.

Observação: Diante do elevado número de dados a serem examinados, protesta pela juntada posterior de provas complementares aos anexos 2.1 a 2.7.

A intributabilidade da receita correspondente à falta de emissão de notas fiscais de venda

No relatório de fiscalização estão identificados alguns valores que no entender da fiscalização referem-se a operações de venda de produtos às cooperativas Agropan e Cotrisul, no ano-calendário 2008, sem a correspondente emissão de notas fiscais de venda.

O valor lançado (R\$406.153,18) está incluso no valor declarado e pago a maior que o escriturado.

A improcedência da parcela do lançamento referente aos “Adiantamentos para entregas futuras”

A inexistência de omissão de rendimentos nas operações pactuadas com a empresa Herter Cereais

Premissas que se extrai do relatório da fiscalização:

1. Independentemente da designação, os contratos para entrega futura consumam o fenômeno da venda física antecipada de produtos. Mesmo apesar de prever o pagamento em moeda corrente, dita conclusão se extrai do texto dos diferentes tipos de contratos, inclusive porque constituem o penhor agrícola.
2. Nas planilhas que integram o "Relatório de Fiscalização" constam os comprovantes de quitação apresentados que não foram objeto de aceitação com a indicação dos motivos. Em termos gerais, foram aceitos apenas recibos de quitação acompanhados dos comprovantes das efetivas transferências (financeiras) coincidentes em data e valor com os dados consignados no registro contábil de baixa das CPR na empresa. A comprovação do valor baixado no registro contábil, quando apresentada em

comprovantes fracionados, só foi considerada quando a soma dos comprovantes totalizava o valor contabilizado e a data coincidia com a data do registro contábil.

3. A alegação da liquidação das CPR em dinheiro deveria ser acompanhada de provas inequívocas da efetiva entrega dos numerários à empresa, que registrou a baixa no ativo e não refutou a ocorrência das liquidações.

4. De acordo com o teor da CPR, uma vez constatada a quitação contábil dos contratos e não se comprovando o efetivo pagamento em moeda nacional, conclui-se que a quitação teria havido através da entrega do produto neles (contratos) especificado, entendimento este que é corroborado pelo fato de que parte das CPR foi incluída e baixada no controle de estoques de grãos que a parceria mantinha na empresa.

5. As entregas de produtos para quitação devem vir amparadas por notas fiscais de produtor de venda, o que não ocorreu, observado que o artigo 61, § 2º, do RIR/99 prevê que a receita relativa aos adiantamentos para entrega futura deve ser computada na data da efetiva entrega do produto.

Tais premissas carecem de base factual e jurídica.

Ausência do Teste da Realidade

Quando, à opção dos agropecuaristas, os recursos tomados via 'CPR' são quitados em numerário ou pela via bancária (direta ou indiretamente), as Cédulas de Produto Rural (CPRS) configuram as usualmente denominadas "CPRs Financeiras".

As autuantes decidiram, erroneamente, adotar uma postura desconectada da realidade, ou seja, alheia aos fatos, tal como aconteceram. Foi interpretado literalmente os contratos de CPRS (e afins), e, partindo daí, concluírem no sentido de que, sempre, as contratações de CPR se resolvem mediante a entrega física do produto, ou mediante pagamentos em valores e datas coincidentes com as previsões contratuais.

A quitação das CPRS pode ocorrer, ou não, mediante a entrega de grãos. Uma eventual carência de prova documental da quitação financeira, não autoriza a adoção da presunção pessoal de omissão de receita.

A deficiente ou comprovação parcial dos pagamentos não têm o condão de transmutar ou uma coisa por outra (um não pagamento numa venda física).

As quitações fracionadas, feitas pelos parceiros em favor da empresa "Herler Cereais Ltda", nada mais representou senão a ocorrência de desembolsos de acordo com as disponibilidades, ou conveniências gerenciais.

Não foi efetuada uma avaliação da capacidade física de produção das áreas de terras agricultáveis da parceria. Apresenta o anexo 3.

A equivocada premissa de que os adiantamentos recebidos na contratação das CPRS equivalem a operações de venda de produtos Como o próprio nome diz, os mesmos representam meros adiantamentos de recursos financeiros, concedidos à vista da promessa de uma venda futura de produto agrícola.

Tanto é assim, que nos respectivos contratos (CPRs) existe cláusula prevendo que o inadimplemento do pactuado (entrega do produto), implica, alternativamente, na liquidação financeira do negócio.

Tais 'adiantamentos' têm a natureza de operação financeira.

A equivocada premissa de que as liquidações contábeis dos adiantamentos materializaram operações de entrega de grãos

Diverge de tal entendimento porque:

1. configura uma simples ilação, que, no máximo, pode representar um começo de prova, inábil para embasar qualquer exaço;
2. não tem lastro documental, não faz referência às notas fiscais pertinentes a tais operações;
3. não condiz com a realidade dos fatos;

4. inobserva que (tais liquidações) vinculam-se aos adiantamentos anteriormente recebidos, de caráter (natureza) exclusivamente financeiro(a);

5. não atenta que as CPRs e eventuais descumprimentos do que nelas é pactuado, solucionam-se com as regras que as disciplinam.

A equivocada premissa de que a liquidação contábil dos adiantamentos financeiros caracterizou vendas de produtos sem nota fiscal

Examinando os assentamentos contábeis acostados aos autos - únicos aos quais as Autuantes se reportam e fizeram uso para promover o lançamento - verifica-se que neles constam a prática de dois tipos de operações.

As denominadas compras diretas, cujos quantitativos estão consignados nos 'extratos de estoques', referidos pelos Agentes Fiscais. São as que, envolveram a entrega (tradição) de grãos.

Já os demais registros - processados sob título de 'contrato CPR' e 'Liquidação CPR' - vinculam-se à pactuação (contratação) das CPRs e dos respectivos adiantamentos de recursos financeiros. Por sua natureza financeira, estas operações não são passíveis de notação nos 'extratos de estoque'.

A revisão/reconstituição das operações referentes aos contratos CPR

Protesta pela juntada dos elementos probatórios em momento posterior, os quais irão compor o Anexo 4.

A inexistência de omissão de rendimentos nas operações pactuadas com a empresa Bunge Alimentos

A fiscalização não verificou se os valores imputados como omitidos referentes a unidade Tupanciretã II foram oferecidos à tributação em ano anterior ou posterior, ou simplesmente em datas diferentes do pagamento das quantidades anteriormente depositadas.

Protesta pela apresentação posterior de documentos.

A inaplicabilidade da multa qualificada de 150%

O descabimento da aplicação da multa de 150% referentes à divergências de receitas e a falta de emissão de notas fiscais de venda

A apuração das "Divergências de receitas" ocorreu baseada em mera presunção pessoal apoiada em raciocínio aritmético desenvolvido pelas autuantes à vista dos elementos escriturais/documentais que lhes foram disponibilizados. A omissão de receita por "Falta de emissão de notas fiscais" foi lançada à vista das notas fiscais de produtor emitidas para fins de depósito. Portanto, o procedimento das autuantes está igualmente baseado nos registros e documentos que lhes foram disponibilizados.

Conjugados, tais elementos atestam a inocorrência da intenção de suprimir ou reduzir tributo, mas apenas deficiências no controle burocrático, fatos culposos este que não tipificam a prática de crime tributário.

O lançamento embasado nas alegadas "Divergências de receita" e "Falta de emissão de Nota Fiscal incidiu sobre fatos que foram objeto de escrituração e/ou emissão de notas fiscais de produtor.

Assim, resta evidente a inexistência do fenômeno sonegação.

O descabimento da aplicação da multa de 150% referentes à divergências de receitas e a falta de emissão de notas fiscais de venda A omissão de receitas decorrente da não emissão de notas fiscais

das vendas no cumprimento a contratos de adiantamento resulta de uma presunção pessoal das autuantes.

Diante da constatação de que alguns contratos de CPR anteriormente pactuados mediante a concessão de adiantamentos de recursos financeiros foram liquidados sem a

indicação das notas fiscais que lhes dariam ensejo, as autuantes presumiram que houve a entrega de produtos sem emissão de notas fiscais.

Os pedidos

Requer o cancelamento do auto de infração.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 10224):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

Não tendo o impugnante trazido qualquer documentação adicional que pudesse justificar as alegações apresentadas na impugnação, fica prejudicado o protesto de juntada posterior de provas.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTOS.

As despesas que se autoriza excluir das receitas para apuração do resultado tributável da atividade rural, além de necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, devem estar devidamente escrituradas em Livro Caixa e comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

Tributam-se os rendimentos provenientes da atividade rural omitidos na declaração de rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício no percentual de 150% somente deve ser aplicada quando restar comprovada a intenção dolosa do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Da parte procedente temos:

Diante do exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação

a) mantendo o imposto no ano-calendário 2006 no valor de R\$123.028,19, acrescido da multa de 75% e dos juros.

b) mantendo o imposto no ano-calendário 2007 no valor de R\$90.215,73, acrescido da multa de 75% e dos juros.

c) cancelando o imposto apurado no ano-calendário 2008.

Do Recurso Voluntário

A Recorrente, devidamente intimada da decisão da DRJ, em 12/4/2012 (fl. 10248) e apresentou o recurso voluntário de fls. 10254/10288, praticamente repete os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Despesas da Atividade Rural

Sobre as despesas da atividade rural, preleciona o art. 18 da Lei 9250/95, que o resultado da exploração da atividade rural, pelas pessoas físicas, será apurado mediante escrituração do livro caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas, os investimentos e demais valores que integram a atividade. A veracidade de tais montantes, ademais, deverá ser atestada mediante documentação idônea, a qual deverá comprovar, entre outros dados, os valores lançados. Já a falta de escrituração implica o arbitramento do resultado, à razão de 20% da receita bruta. Vejamos:

Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, 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.

§ 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.

§ 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.

§ 3º Aos contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) faculta-se apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o registro do Livro Caixa.

Também há previsão na Lei nº 8.023/1990:

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

Tais dispositivos foram reproduzidos no RIR/99, artigos 60 e 62:

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).

(...)

§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.

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.

(...)

Ao contrário do que alega a Recorrente, não é possível reconhecer despesas que não foram objeto de escrituração. Neste sentido, transcrevemos trecho do que constou do relatório da fiscalização:

Quanto às despesas do ano-calendário 2006, tendo em vista que cada parceiro declarou o valor de R\$ 1.740.505,31, totalizando R\$ R\$ 8.702.526,55 de despesas da parceria rural, e que, no livro caixa, as despesas no ano 2006 perfazem um valor inferior ao declarado, R\$ 8.156.753,83, foi considerada não comprovada a diferença entre o montante declarado e o contabilizado no livro caixa, resultando na glosa total de R\$ 545.772,72, cabendo a glosa de R\$ 109.154,54 para o sujeito passivo em decorrência da proporção de 20% correspondentes à sua participação na parceria.

Neste caso concreto, e em primeiro lugar, é inconteste a afirmação da DRJ de que o recorrente sequer havia incluído o valor da aquisição das benfeitorias no livro caixa, o que, a princípio, já possibilita o arbitramento realizado pela fiscalização, nos termos do § 2º encimado, segundo o qual a falta de escrituração implicará arbitramento da base de cálculo do imposto. Em segundo lugar, e diante dessa falta de escrituração, o recorrente deveria ter apresentado uma documentação mais robusta, que comprovasse eventual erro de fato na escrituração do livro. A despeito disso, o instrumento de aquisição da propriedade não delimitou os valores das benfeitorias, em descompasso com o § 1º acima transcrito, segundo o qual o contribuinte deverá comprovar a veracidade das despesas e dos investimentos mediante documento que identifique o valor e a data da operação. Isto é, o sujeito passivo tem o dever de escriturar o livro caixa e de guardar a documentação comprobatória, de tal maneira que a declaração extemporaneamente confeccionada tem, na minha ótica, valor probatório reduzido.

A autoridade fiscal e a DRJ não criaram uma presunção sem base legal, ao contrário do que pretende fazer crer o recorrente. É ônus do sujeito passivo comprovar a realização das despesas e dos investimentos com a atividade rural e nenhum dos documentos juntados aos autos é hábil para demonstrar o efetivo valor das benfeitorias que ora se pretende deduzir. Se, por um lado, é verdade que o instrumento aquisitivo realmente relaciona as benfeitorias, não menos verdadeiro é o fato de que não é possível quantificá-las, tampouco afastar a aplicação do art. 18 acima transcrito. De tal sorte, todo o valor pago pelo recorrente deve integrar o custo de aquisição da propriedade, não sendo admitida a sua dedução como despesa ou investimento da atividade rural (arts. 9º, § 2º, e 19, inc. VI, alínea b, § 2º, inc. II, da IN SRF 84/01).

Neste sentido, não há o que prover quanto a esta alegação, de modo que a decisão recorrida está correta.

Receitas da Atividade Rural

Com relação a este ponto do recurso, entendo que a decisão recorrida está correta e tratou de todos os pontos objeto do recurso, de modo que peço vênia para transcrevê-la e utilizo-me como razão de decidir:

Receitas da Atividade Rural

Analisa-se os pontos de discordância do contribuinte na sequência por ele apresentada em sua impugnação.

Sobre as divergência de receitas.

Afirma a impugnante que a conferência das receitas deve ser feita entre os montantes apurados pela fiscalização e os montantes declarados pelo contribuinte.

Todavia foi o que ocorreu no presente lançamento, como se extrai do Relatório da Fiscalização:

Contudo, os valores consignados nos livros caixa sequer guardam equivalência com os valores informados nas declarações dos parceiros, sendo que os valores informados nas DIRPF encontram-se majorados nos anos-calendário 2006 e 2008 em relação aos informados no livros caixa, reduzindo-se a omissão de rendimentos da atividade rural da parceria para R\$ 1.923.757,09 e R\$ 4.272.392,26, nos anos-calendário 2006 e 2008, respectivamente, conforme demonstrado a seguir.

Já no ano-calendário 2007, o livro caixa indicou rendimentos superiores aos declarados pela parceria rural, contudo, no levantamento feito pela Fiscalização, verificou-se que as receitas eram ainda superiores às informadas no livro caixa, resultando na omissão de R\$ 2.580.598,48.

Sobre as receita reconhecidas em livro caixa cujas notas fiscais não foram apresentadas

Alega a impugnante ser infundada a conclusão de que determinadas receitas reconhecidas em livro caixa representam outras espécies de receitas tributáveis.

A fiscalização para apuração da receita realizou o batimento de todas as notas fiscais com os rendimentos informados no livro caixa. Tendo o contribuinte não apresentado todas as notas fiscais emitidas no período foram consideradas também as receitas escrituradas em livro caixa cujos documentos não foram apresentados pelo impugnante.

Como exemplo, cita-se a venda de balança fluxo 500 kg e a venda do misturador 500 kg, escriturados no livro caixa em 15/02/2007.

A Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, em seu artigo 5º, §2º, inciso III, estabelece:

Art. 5º A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 2º exploradas pelo próprio vendedor.

(...)

§2º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, Aquisições do Governo Federal (AGF) e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária (Pro-Agro); II - o montante ressarcido ao produtor agrícola pela implantação e manutenção da cultura fumageira;

III - o valor de alienação de investimentos utilizados exclusivamente na exploração da atividade rural, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;

IV - o valor da entrega de produtos agrícolas, pela permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V - o valor pelo qual o subscritor transfere os bens e direitos utilizados na exploração da atividade rural e os produtos e os animais dela decorrentes, a título de integralização de capital, nos termos previstos no art. 23 da [Lei nº 9.249, de 1995](#);

VI - as sobras líquidas decorrentes da comercialização de produtos agropecuários, apuradas na demonstração de resultado do exercício e distribuídas pelas sociedades cooperativas de produção aos associados produtores rurais.

A alienação de bens utilizados na exploração da atividade rural constitui receita.

Também, como exemplo, a venda de bovinos, NFP 973577 no valor de R\$1.450,00, em 21/02/2007, embora o contribuinte não tenha apresentado a cópia da nota fiscal foi considerada a receita por ele reconhecida quando da escrituração do livro caixa.

Portanto, com relação a este aspecto não há nada a alterar no lançamento. Sobre a alegada falta de análise quanto a possível tributação dos rendimentos em anos anteriores ou posteriores a legislação clara e expressamente determina que o adiantamento de recursos oriundos de contrato de compra e venda para entrega futura só pode ser computado como receita da atividade rural no momento da efetiva entrega do produto. É o que determina o parágrafo segundo do artigo 61 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 61. (...)

(...)

§ 2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

Na planilha Receitas da Atividade Rural foram excluídas as receitas escrituradas no livro caixa referentes a venda para entrega futura. Tais receitas foram reconhecidas quando da efetiva entrega do produto.

Os valores escriturados no livro caixa referente a venda para entrega futura justamente constam com sinal negativo na planilha de receitas elaboradas pela fiscalização por terem sido excluídos das receitas da atividade rural.

Outrossim, quanto a possível tributação, pelo contribuinte, em ano posterior ou anterior não afasta o lançamento no ano-calendário a que se referir a receita. É ressalvado ao contribuinte efetuar a retificação da declaração de ajuste anual, enquanto não ocorrida a decadência desse direito, pleiteando a devolução do que considera ter pago indevidamente.

No caso de recebimento da receita em parcelas, caberia à contribuinte a comprovação desta situação. O contribuinte teve a oportunidade, tanto em resposta à intimação da fiscalização quanto na impugnação, de comprovar suas alegações, nada tendo apresentado.

Na impugnação, o interessado protesta pela juntada dos elementos probatórios em momento posterior, porém, até a presente data, não foi anexado nenhum documento.

(...)

Sobre o cômputo de notas fiscais cujas vendas foram devolvidas ou canceladas.

Embora afirme a impugnante estarem tais receitas arroladas no subanexo 2.5 e 2.6, tais anexos não constam dos documentos apresentados na impugnação.

Sobre a elevação da receita tributável Conforme Relatório de Fiscalização parte das notas fiscais identificadas nos livros caixa foi lançada pelo valor líquido, quando o correto seria considerar as receitas brutas.

Alega a impugnante que a diferença está no desconto do Funrural e no pagamento de royalties pelo uso de sementes transgênicas.

O artigo 5º da IN SRF nº 83/2001 assim estabelece:

Art. 5º A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 2º exploradas pelo próprio vendedor.

§ 1º A receita bruta da atividade rural é computada sem a exclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural).

O correto, portanto, é a inclusão das receitas pelo valor bruto e considerar o valor do Funrural e do pagamento de royalties como despesas de custeio necessárias à atividade rural.

No ano-calendário 2006, erroneamente, a contribuinte escriturou em seu livro-caixa as receitas pelo valor líquido, quando deveria informar o valor bruto e deduzir como despesas o valor do Funrural e dos royalties pagos.

Tendo em vista que o resultado da atividade rural foi apurado pela diferença entre as receitas e as despesas de custeio, o fato da contribuinte informar a receita líquida ao invés de informar o valor bruto como receita e os descontos como despesa não produz nenhuma alteração no resultado tributável.

Portanto, o valor de R\$98.883,60, conforme demonstrativo apresentado pela contribuinte, deve ser excluído das receitas do ano-calendário 2006.

Sobre a falta de emissão de notas fiscais de venda de produtos as cooperativas Agropan e Cotrisul.

Afirma a impugnante que no valor lançado (R\$406.153,18) está incluso no valor declarado e pago a maior que o escriturado.

De fato, como a contribuinte, no ano-calendário 2008, ofereceu a tributação receita da atividade rural em valor superior ao escriturado no livro caixa, não há como afirmar que no valor declarado pelo contribuinte não estão incluídos os valores das vendas de produtos as cooperativas Agropan e Cotrisul.

Sobre a omissão de rendimentos nas operações com a empresa Herter Cereais

O lançamento decorre da omissão de receitas da atividade rural auferidos pela liquidação de CPR .

Por oportuno, transcreve-se parte do relatório de fiscalização:

Os documentos de adiantamento para entrega futura de produto apresentados, genericamente designados CPR, independentemente de terem sido denominados Cédula de Produto Rural ou Instrumento Particular de Confissão de Dívida com Garantia de Penhor Cédular, diziam respeito a vendas antecipadas de produto tendo como credora a empresa Herter Cereais e como devedora a parceria rural.

(...)

Tendo em vista o teor das CPR, uma vez constatada a quitação dos contratos nos registros contábeis da conta "Contrato de Grãos" e, em não se comprovando o efetivo pagamento em moeda nacional, concluiu-se que a quitação teria ocorrido com a entrega do produto especificado nas cláusulas dos instrumentos apresentados (entrega dos grãos), entendimento que é corroborado pelo fato de que parte das CPR emitidas no período fiscalizado, identificadas na planilha "CPR registradas no controle de estoques", foi incluída e baixada no controle de estoques de grãos que a parceria rural mantinha na empresa Herter Cereais Ltda.

A contribuinte em sua impugnação resumidamente afirma:

1. A quitação da CPR pode ocorrer, ou não, mediante a entrega de grãos.
2. Não foi efetuada uma avaliação da capacidade física de produção;
3. Não pode haver a presunção de que os adiantamentos de recursos financeiros recebidos equivalem a operação de venda de produtos;
4. Não há como supor que a liquidação contábil dos adiantamentos financeiros materializou a venda de grãos sem nota fiscal.

Inicialmente, esclareça-se que não procede a alegação de que não foi verificada a capacidade de produção, pois esta é uma estimativa.

A cédula de produto rural – CPR foi regulamentada em 22 de agosto de 1994 pela Lei 8.929. Constitui um instrumento de venda a termo, na qual o emitente, produtor rural, vende antecipadamente certa quantidade de mercadoria, recebendo o valor negociado no ato da venda e comprometendo-se a entregá-la na qualidade e no local acordado em data futura.

É um título líquido e certo, exigível pela quantidade e qualidade do produto nela previsto.

A CPR se diferencia das demais cédulas por justamente representar a promessa de entrega de produtos rurais e não uma promessa de pagamento em dinheiro.

De acordo com o artigo 4º da Lei nº 8.929/94, a CPR tem que ter os seguintes requisitos:

I - denominação "Cédula de Produto Rural";

II - data da entrega;

III - nome do credor e cláusula à ordem;

IV - promessa pura e simples de entregar o produto, sua indicação e as especificações de qualidade e quantidade;

V - local e condições da entrega;

VI - descrição dos bens cedularmente vinculados em garantia;

VII - data e lugar da emissão;

VIII - assinatura do emitente.

Em 2001, com a Lei nº 10.200, de 14/02/2001, que alterou a Lei nº 8.929/84 foi criada a CPR Financeira. No entanto, no nome do contrato deve estar a expressão Cédula de Produto Rural Financeira.

No presente caso, a fiscalização considerou genericamente como CPR tanto a Cédula de Produto Rural como o Instrumento Particular de Confissão de Dívida com Garantia de Penhor Cédular.

Como visto, a Cédula de Produto Rural tem uma série de requisitos a serem preenchidos. Não há como confundi-la com o Instrumento Particular de Confissão de Dívida com Garantia de Penhor Cédular, mormente, quando neste contrato está especificado que o pagamento é em dinheiro.

Dessa forma, a CPR faz prova da entrega do produto na data nela estipulada, salvo prova em contrário. O mesmo não se aplica ao Instrumento Particular de Confissão de Dívida com Garantia de Penhor Cédular. Conforme previsto neste documento o pagamento se dá em moeda corrente nacional. Neste caso, caberia a fiscalização o ônus de comprovar que o cumprimento do contrato se deu mediante a entrega de grãos e não em dinheiro.

Analisando todos os contratos considerados pela fiscalização, verifica-se que com exceção das CPR nº 004/2003, 005/2003, 209/2003, 301/2003, 302/2003 e 375/2004 os demais contratos são referentes ao Instrumento Particular de Confissão de Dívida com Garantia de Penhor Cédular. Neste caso, somente quando comprovada a baixa no estoque na empresa Herter Cereais é possível o reconhecimento da omissão de receitas indicada nas referidas planilhas.

Como demonstrado a seguir, constitui omissão de receitas da atividade rural da parceria o valor de R\$2.235.538,43 em 2006 e de R\$145.000,00 em 2007 referente a liquidação de contratos mediante a entrega de grãos.

(...)

Sobre a omissão de rendimentos nas operações com a Bunge Alimentos Consta do Relatório de Fiscalização:

As notas fiscais e contranotas de produtor rural apresentadas pela Bunge demonstraram que a empresa emitiu notas fiscais de compra para todas as entregas de soja efetuadas pela parceria rural em cumprimento aos contratos de adiantamento, todavia, as contranotas emitidas pela parceria rural para cumprimento dos contratos nº 30-27-1516, 30-26-8749 e 30-26-7047 nem sempre indicaram a operação óbvia em contrapartida da compra, que seria a venda do grão entregue para quitação dos

contratos de adiantamento. De fato, para as entregas efetuadas na unidade identificada como Tupanciretã I no Extrato de Fornecedor de Soja em Grão, foram emitidas contranotas de produtor rural de venda e estas foram devidamente contabilizadas no livro caixa 2006. O mesmo não aconteceu para as entregas efetuadas na unidade identificada como Tupanciretã II, para as quais foram emitidas contranotas de produtor rural de depósito, muito embora a situação fosse idêntica à da unidade Tupanciretã I, qual seja, todas se referiam a entregas em cumprimento a contratos de adiantamento que, conforme art. 61, § 2º do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99) devem compor a receita da atividade rural no mês da efetiva entrega do produto.

De fato, analisando-se as notas fiscais de produtor e nota fiscal de entrada emitida pela empresa Bunge Alimentos, verifica-se que a contribuinte procedeu a entrega dos produtos (soja) em 2006 quando a empresa então emitiu as notas fiscais de entrada.

Como já esclarecido neste voto, os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto, estando correto o reconhecimento da receita quando da entrega do soja.

Com relação às questões que são objeto de recurso, verifico que foram devidamente tratadas pela decisão recorrida e como ressaltado anteriormente, concordo e me utilizo como razão de decidir.

Por outro lado, a recorrente ainda trouxe outros documentos em que afirma que parte do lançamento não prosperaria. Entretanto, merece destaque o fato de que as provas devem ser apresentadas com a impugnação, nos termos do que preceitua o artigo 16 do Decreto nº 70.235:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [\(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993\)](#)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

Pelas razões do recurso apresentado, não se verifica que houve alguma das hipóteses a justificar a apresentação de provas após a apresentação da impugnação.

Ademais, os documentos trazidos não se prestam, a meu ver a comprovar suas alegações, tendo em vista que foram trazidos aos autos, sem uma metodologia que pudesse ser, reconhecida de plano. O fato de juntar uma série de documentos não significa que o direito pleiteado está devidamente provado.

Neste sentido, aplica-se ao caso, o disposto no Código de Processo Civil:

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.

Em outros termos, é ônus do contribuinte, produzir as provas que entende necessárias para a comprovação dos fatos alegados e não tendo produzido de forma didática, é o mesmo que não produzir.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya