



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11070.720206/2016-18
ACÓRDÃO	2401-012.160 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AURELIO GOETTEMS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabível o indeferimento do pedido de perícia quando a matéria a ser provada, conforme evidenciam motivação e quesitos formulados, demanda tão somente prova documental e que deveria ter sido carreada aos autos com a impugnação ou no mais tardar com o recurso, estando o colegiado capacitado a conhecer de forma direta a escrita fiscal e contábil da empresa, bem como os documentos que a guarnecem, de modo a confrontá-los com o lançamento efetuado, não havendo necessidade de se recorrer ao conhecimento especial de contabilista, sendo, por conseguinte, desnecessária a perícia requerida.

PROVA. VALORAÇÃO. SÚMULA CARF N° 163.

A discordância do recorrente quanto à valoração das provas colhidas durante o procedimento de fiscalização não é suficiente para infirmar o lançamento e nem para demonstrar ofensa ao princípio da verdade material, sendo ônus da defesa apresentar todas as provas que possuir e facultado ao julgador indeferir, de forma fundamentada, requerimento de diligência ou perícia considerados prescindíveis ou impraticáveis, não havendo que se cogitar de cerceamento do direito de defesa; competindo ao julgador, na apreciação da prova constante dos autos, formar livremente sua convicção.

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO. EFEITOS.

Não tendo o recorrente apresentado prova capaz de infirmar os pressupostos de fato e de direito do lançamento, lastreados nos elementos colhidos durante o procedimento fiscal, e nem demonstrado fato

modificativo, impeditivo ou extintivo, não prosperam as alegações do recorrente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elisa Santos Coelho Sarto, Guilherme Paes de Barros Geraldi, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto integral), Miriam Denise Xavier. Ausente a conselheira Monica Renata Mello Ferreira Stoll, substituída pelo conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 940/951) interposto em face de 905/934 que julgou improcedente impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 473/489), no valor total de R\$ 3.306.589,54, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ano(s)-calendário 2011 e 2012, por omissão de rendimentos da atividade rural (75%) e despesas da atividade rural não comprovadas (75%). O lançamento foi cientificado em 23/03/2016 (e-fls. 489). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 418/438.

Na impugnação (e-fls. 491/500), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Omissão de rendimentos da atividade rural. Entrega de produtos para pagamento de adiantamentos e para aquisição de terras. Notas Fiscais de venda omitidas. Receita da venda da caminhoneta Hilux.
- (c) Glosas de despesas da atividade rural.
- (d) Necessidade de perícia.
- (e) Inexistência de sonegação, fraude ou conluio; e ônus da prova.

A seguir, transcrevo do Acórdão recorrido (e-fls. 905/934):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

ATIVIDADE RURAL. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

No âmbito do direito tributário brasileiro, não se admite para nenhum efeito confusão entre o patrimônio da pessoa física, representante de empresa individual, e o patrimônio autônomo (específico) dessa empresa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Em face da confusão patrimonial flagrante, tendo o interessado se dispensado indevidamente de angariar registros documentais formais de eventuais adiantamentos/empréstimos da empresa individual à pessoa física do produtor rural e vice-versa, como também utilizando-se de entregas de produtos rurais para quitação de adiantamentos financeiros pretéritos, para aquisição de terras e de bens de consumo para a atividade rural, mediante operações não adequadamente documentadas, ficaram escamoteadas vendas tributáveis da produção rural, caracterizando-se omissão de receitas da atividade rural.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Ausência de comprovação hábil do efetivo pagamento de supostas despesas, que embora registradas no livro-caixa da atividade rural careciam de suporte documental idôneo ao fim pretendido.

MULTA DE OFÍCIO.

Ao contrário do suposto pelo impugnante, não houve agravamento da multa de ofício cabível. Não houve qualquer acusação de sonegação, fraude ou conluio, tão somente a constatação de imposto suplementar devido, sujeito à multa de ofício de 75% sobre o imposto devido não declarado, nem recolhido, nos termos da lei regente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Acórdão foi cientificado em 26/04/2018 (e-fls. 936/939) e o recurso voluntário (e-fls. 940/951) interposto em 16/05/2018 (e-fls. 940), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimado em 26/04/2018, o recurso é tempestivo.
- (b) Omissão de rendimentos da atividade rural. Há que se reiterar ser o recorrente titular de empresa individual e produtor rural. Assim sendo, há que se levar em consideração que houve confusão, ou seja, mistura entre a personalidade e o patrimônio das pessoas físicas e jurídica; inexistindo nisso qualquer irregularidade, conforme jurisprudência civil. **Entrega de produtos para pagamento de adiantamentos**. Não ocorreu distinção entre os adiantamentos efetuados pela pessoa jurídica, a serem posteriormente quitados pela entrega de produtos ou rendimentos da empresa, destacando-se, em especial, para

liquidação em posterior liberação de financiamentos bancários obtidos na condição de pessoa física. Isso por se tratar de empreendimento (rural e jurídico) com a mesma titularidade, sendo admissível a quitação dos adiantamentos quando da comercialização do produto soja, com tributação neste momento de liquidação e não quando da operação de adiantamento, sob pena de criação de duas bases de cálculo com bitributação de fato único. Com a entrada do cereal, é registrado o recebimento em depósito (nota de produtor, CFOP 1949). Com a venda do produto depositado, é emitida outra nota fiscal de produtor e a empresa individual emite nota de compra utilizando o CFOP 1102. Daí a se concluir, que os adiantamentos obtidos na empresa individual do impugnante não se deram por conta da venda de grãos para entrega futura, bem como não foram objeto de contrato de compra e venda para entrega futura, além do que, conforme comando inserido no art. 61, § 2º do Decreto 3000/99 - RIR, "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". No caso em questão, em verdade, trata-se de situação em que ocorreu foram suprimentos de caixa, em ocasiões de dificuldades financeiras. Assim, as normas foram cumpridas de modo a gerar base de cálculo para o recolhimento do tributo, por ocasião da sua alienação/venda da soja. Note-se que nas Declarações de Ajuste Anual do IRPF, dos anos-calendários 2011 e 2012, painel "Apuração do Resultado Não Tributável", os adiantamentos recebidos e receitas de produtos entregues encontram-se informados. Iguais valores encontram-se lançados nos livros caixas. **Entrega de produtos para aquisição de terras.** Houve concordância do auditor-fiscal no sentido de o impugnante ter apresentado a documentação pertinente. Houve cumprimento da obrigação com o Sr. Luiz, considerando-se o preço equivalente a R\$ 40,00 a saca de soja, com pagamento em 2011 de 16.288 sacas, depositados na firma individual Aurélio Goettems e transferidas para o Sr. Luiz, e em 2012 de 10.533,33 sacas, sendo 10.000 da mesma forma que no ano anterior, somadas à importância de R\$ 40.000,00 depositada em moeda corrente em 17/09/2012 e a equivaler a 533,33 sacas, baixando-se em dois anos o montante de R\$ 1.072.820,00 (26.821,33 sacas de soja a R\$ 40,00 cada), conforme documentação acostada aos autos. Não se deve utilizar o preço praticado pela COTRISA (não era e nem é balizadora dos preços da saca) de R\$ 52,50 e nem R\$ 15,00, mas o previsto no contrato de R\$ 40,00. Assim, incorreto o valor apurado neste painel/item, eis que aumentou a base de cálculo. **Notas Fiscais de venda omitidas.** Nem todas as notas fiscais se constituem de venda tributada, por exemplo NF de produtor nº 646588, no valor de R\$-840,00, diz respeito a tijolos transferidos da pessoa física para a jurídica. **Receita da venda da caminhoneta Hilux.** Não houve

ganho de capital na venda de caminhoneta em abril de 2012, cujo pagamento foi por procedido mediante quitação da entrada/parte de pagamento em aquisição de terras, tendo sido adquirida por R\$ 114.000,00 e entregue por R\$ 100.000,00.

- (c) Glosas de despesas da atividade rural. As despesas foram comprovadas pelos relatórios contábeis da firma individual Aurélio Goettems, visto que no ano de 2009 foi procedida renegociação, sendo uma das parcelas quitadas no dia 21 de maio de 2012. O pagamento no valor de R\$-571.815,16, registrado no livro caixa no dia 13/07/2012 corresponde a várias notas fiscais, das quais resultou a emissão de uma fatura, da qual dito valor diz respeito a uma parcela desta. O recorrente juntou as notas fiscais que deram origem ao lançamento no valor de R\$-1.000.000,00 e de R\$-571.815,16, estas com destaque em amarelo na relação de títulos recebidos - relatórios contábeis. Consta lançado no Livro Diário da empresa Aurélio Goettems, no dia 21/05/2012, o lançamento relativo ao recebimento do valor de R\$ 1.000.000,00. A Escrituração Contábil Digital - SPEED CONTÁBIL, carrega diversas informações, de forma pormenorizada. Dentre elas, o Livro Diário nº 80 informa de maneira analítica todas as operações, constando na página 103 a operação no dia 21 de maio de 2012 e com histórico devidamente descrito.
- (d) Necessidade de perícia. O pedido de perícia não possui caráter protelatório, sendo necessário para a elucidação dos fatos. Assim, repete o pedido, reiterando indicação de perito e quesitos.
- (e) Inexistência de sonegação, fraude ou conluio; e ônus da prova. É pacífico o entendimento de que cabe à autoridade administrativa, com observância dos dispositivos legais, produzir prova da inveracidade dos fatos registrados pelo contribuinte, sob pena de restar comprometido o direito assegurado no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal. O recorrente não incorreu em sonegação, fraude ou conluio, visto não ter agido dolosamente, não se tendo negado a apresentar os documentos solicitados e tendo registrado suas operações rurais, bem como apresentado DIRPF (Súmulas CARF nº 14 e 25). Quanto à presunção referente aos lançamentos inseridos no livro caixa, para apuração do resultado, em função de supostas alegações genéricas - fl. 11 do Auto de Infração, o recorrente se insurge, visto que a auditoria-fiscal deve constituir prova irrefutável que confirme sua presunção, de modo a representar a verdade real ocorrida. Trata-se de demonstrar que os adiantamentos financeiros obtidos não se constituem de procedimento ilegal. A perícia contábil postulada elucidará os argumentos aqui expendidos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 26/04/2018 (e-fls. 936/939), o recurso interposto em 16/05/2018 (e-fls. 940) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário, estando a exigibilidade suspensa (CTN, art. 151, III).

Omissão de rendimentos da atividade rural. Inicialmente, o recorrente insiste no argumento de ser titular de empresa individual e produtor rural, a significar confusão entre a personalidade e o patrimônio da pessoa física e da pessoa jurídica.

A própria fiscalização reconhece o exercício de atividade econômica enquanto pessoa física e enquanto empresa individual equiparada à pessoa jurídica para efeitos fiscais, como revelam os seguintes excertos do Relatório Fiscal (e-fls. 418/438, destaquei em negrito):

O presente fiscalizado **exerce a atividade rural na condição de pessoa física e é estabelecido como empresário por meio da sua empresa individual sob o CNPJ nº (...), por meio da qual também** comercializa produtos agrícolas. Esta empresa tributou seus rendimentos pelo Lucro Real no período fiscalizado. Tendo em vista que o contribuinte **exerce a atividade rural como pessoa física e como pessoa jurídica (empresa individual), fazendo inúmeras operações entre si,** necessariamente foram verificados os registros contábeis da empresa individual para confirmar as operações registradas nos livros-caixa da atividade rural.

(...)

3.1 Adiantamentos de valores para entrega futura

Desde os anos precedentes ao período da fiscalização, o contribuinte registra nas suas declarações de renda a obtenção de adiantamentos recebidos de sua empresa individual por conta de venda para entrega futura.

Da mesma forma, nos anos subsequentes registra as respectivas entregas para quitação dos empréstimos, sem, no entanto, adicionar os valores respectivos dos produtos entregues às demais receitas da atividade rural para fins de apuração do resultado.

Conforme o §2º do Artigo 61 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), "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". Da forma com o contribuinte vem agindo, essas receitas não são tributadas, mas simplesmente declaradas como produtos entregues, a título informativo, mas sem repercussão

tributária. Essas operações são sempre feitas com a própria empresa individual do fiscalizado, que emite as respectivas notas fiscais de entrada como "outras entradas" e supostamente registra como custo das mercadorias em sua contabilidade, consequentemente diminuindo o lucro tributável apurado com base no Lucro Real. Esta suposição não foi confirmada porque a empresa não está sob fiscalização.

Em virtude desses fatos, o contribuinte foi intimado a apresentar relatório de entregas de produtos para quitação dos adiantamentos. Em resposta alegou que existe um conta-corrente entre ele (na condição de produtor rural pessoa física) e a sua empresa, sendo os adiantamentos quitados por meio de entrega de produtos ou por rendimentos oriundos da empresa, tais como pró-labore, juros sobre o capital próprio, distribuição de lucros, ou até mesmo no momento de liberações de financiamentos bancários na pessoa física transferidos para a empresa. Isso significa que **existe uma confusão de recursos financeiros entre a pessoa física e a pessoa jurídica**, quando deveria haver total separação para apuração do resultado da atividade rural de forma a tornar possível a identificação da matéria tributável em cada uma das pessoas.

(...)

3.2 Notas Fiscais de entrada na empresa individual

Em relação às notas fiscais de entrada na empresa individual AURÉLIO GOETTEMS, com o código CFOP 1949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), o contribuinte afirmou que "toda a operação da firma individual Aurélio Goettems CNPJ (...), baseia-se em dar entrada em depósito e depois, em momento oportuno de interesse do produtor, ele procura a empresa para comercialização dos seus grãos. Sendo assim, quando da colheita os grãos são transportados aos armazéns da firma individual e é feita a entrada com o CFOP 1949, já que a firma individual não é Armazém Geral. Uma vez depositado o grão, em momento oportuno o produtor emite um nota fiscal de produtor e a firma individual outra NF de compra do grão".

Contornando a legislação sobre a emissão de notas fiscais, o contribuinte, na condição de empresa individual, alegou que informa o CFOP 1949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada) porque não pode informar o código próprio para armazenagem, já que não é registrado como Armazém Geral.

Consequentemente, a pessoa física não considera como efetivada a venda para a empresa individual, ficando por sua conta a conveniência da emissão da nota fiscal de compra pela empresa individual. Assim, os valores de tais notas não eram declarados como receita da atividade rural, ficando o controle para o que chama de conta-corrente entre ele e sua empresa, que é um artifício não previsto em lei.

(...)

3.5 Glosa de despesas

(...) o pagamento das despesas de custeio efetivamente ocorrem logo após a aquisição, haja vista que diminuem o resultado de forma mais imediata. Assim, é de se presumir que as despesas de custeio ocorridas em 30/04/2009 tivessem sido consideradas naquele ano-calendário ou no ano imediatamente seguinte.

Porém, o contribuinte afirmou que a despesa registrada em 21/05/2012, no valor de R\$ 1.000.000,00, se refere a um desembolso efetivo, nesta data, de uma parcela da dívida contraída em 30/04/2009 perante a sua empresa individual.

Um relatório, por si só, não é documento hábil e suficiente para comprovar a efetividade de uma despesa, sobretudo quando é evidente que o contribuinte confunde sua atividade rural de pessoa física com a de empresário. Fragiliza ainda mais a afirmação do contribuinte o fato de não haver registro na contabilidade da empresa do recebimento desse valor, nas datas apontadas, conforme lhe foi indicado no corpo da intimação.

Da mesma forma, em relação à despesa de R\$ 571.815,16, registrada em 13/07/2012, o relatório de controle do suposto conta-corrente do contribuinte não é suficiente, por si só, para comprovar o efetivo desembolso. Além disso, conforme o próprio contribuinte afirmou, entre ele e sua empresa existe um conta-corrente, de forma que não há desembolso efetivo e tampouco é registrada como receita da atividade rural a contrapartida pelos produtos entregues.

(...)

4. CONCLUSÃO O contribuinte confunde suas atividades da pessoa física com a da sua firma individual no que diz respeito à movimentação de recursos financeiros.

Fazem empréstimos entre si, transferências a título de depósito sem data para quitação e a pessoa física registra eventuais pagamentos de despesas perante a sua firma individual quando e se lhe convém. Agindo assim, mesmo declarando prejuízos sistemáticos na sua atividade rural da sua pessoa física, adquiriu imóveis rurais no período fiscalizado.

Segundo o contribuinte, ele fez um conta-corrente entre a pessoa física e a jurídica de forma que fica a seu critério de conveniência e oportunidade o faturamento das entregas de produtos feitos pela pessoa física. Tal sistemática permitiu-lhe, por exemplo, registrar somente em 2012 despesas de custeio ocorridas em 2009. Neste ano de 2009 lhe era conveniente apurar lucro na atividade rural para justificar acréscimo patrimonial (aquisição de terras), de forma que, em tese, a postergação da dedução de despesas de custeio ajudou-o a evitar acréscimo patrimonial a descoberto naquele ano. Ressalte-se que, apesar dessa afirmação, o contribuinte não logrou êxito em comprovar a sua efetividade em 2012, em atendimento ao regime de caixa, a despeito ter sido intimado a apresentar o comprovante de pagamento, de forma que tais despesas foram glosadas na apuração do resultado deste ano.

Além disso, a pessoa física emitiu notas de produtor rural a título de outras saídas enquanto a empresa individual as registrava como depósito (CFOP 1949), de

forma que lhe era possível registrar as saídas da empresa com o código CFOP 5949, não as caracterizando como vendas. O caso comprovado no presente procedimento foi o do pagamento de imóveis rurais para Luiz Carlos Vianna Veríssimo com saídas de grãos com esse código.

Outra sistemática recorrente utilizada pelo contribuinte foi a de receber recursos da sua empresa individual para fazer frente às despesas da atividade rural, mas dava em contrapartida produtos rurais em depósito, de forma que "faturava" os grãos de acordo com a sua conveniência e oportunidade, e na quantidade que lhe interessava. Existem poucas notas de compra em relação ao total de grãos recebidos da pessoa física. Em diversas dessas ocasiões registrava a entrega de produtos como pagamento pelos adiantamentos recebidos anteriormente, mas não os adicionava às receitas da atividade rural, de forma que não eram tributados.

O Relatório Fiscal afirma que o recorrente exercia **“a atividade rural como pessoa física e como pessoa jurídica (empresa individual)”**, mas também indica que essa atividade poderia se limitar a uma mera comercialização de produtos agrícolas ao afirmar que o recorrente **“exerce a atividade rural na condição de pessoa física e é estabelecido como empresário por meio da sua empresa individual sob o CNPJ nº (...), por meio da qual também comercializa produtos agrícolas”**.

A divergência em questão é solucionada pela própria descrição da atividade realizada pela empresa individual durante o período objeto da fiscalização, apresentada pelo contribuinte para a fiscalização (e-fls. 161/162):

Recebeu documento denominado Termo de Intimação Fiscal 1010800-2015-00054-8, datado de 01/06/2015, solicitando informações acerca do tratamento tributário adotado relativo as entregas dos produtos, nos anos de 2010, 2011 e 2012, apresentação de documentos, e indicar as áreas rurais exploradas em parceria, condomínio ou arrendadas, nos anos-calendário 2010 a 2012, cujos esclarecimentos e documentos foram providenciados, mediante cópias.

Com relação ao tratamento tributário, segundo solicitado nº mencionado Termo de Intimação, o intimado esclarece que também se constitui de empresário individual, com atividade econômica ligada a comercialização de grãos e insumos.

Assim sendo, quando as ocasiões assim exigem, busca recursos financeiros no seu empreendimento comercial, quitando-os à medida que faz a liquidação dos grãos preteritamente entregues. É neste momento, e tomando como base a operação quando da liquidação efetiva dos grãos, é que foram quitados os impostos.

Diante disso, aflora que a atividade desenvolvida na empresa individual é comercial e não atividade rural, sendo que o próprio contribuinte se qualifica como comerciante no documento de e-fls. 161/162.

Diante disso, não prospera o argumento *de confusão (e nem de equiparação do produtor rural pessoa natural com pessoa jurídica) em razão de haver personalidade e patrimônio*

únicos, uma vez que é admissível o exercício da atividade empresarial rural sem formalização de firma individual (oferecida à tributação na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física; não havendo em relação à atividade empresarial rural inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis e nem no CNPJ) e em paralelo com empresa individual comercial (equiparada à pessoa jurídica para fins de tributação e com inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis e no CNPJ), uma vez que a legislação admite que a atividade empresarial rural **pode ser** exercida enquanto pessoa física, sem gerar equiparação com pessoa jurídica (Acórdão nº 1201-006.960¹). A **faculdade** em questão encontra fundamento legal expresso no art. 971² do Código Civil, tratando-se de regra de exceção.

Entrega de produtos para pagamento de adiantamentos. O argumento de ausência de distinção entre adiantamentos efetuados pela pessoa jurídica (firma individual) a serem posteriormente quitados por entrega de produtos, com liquidação em posterior liberação de financiamento bancário obtido na pessoa física, enquanto alicerçado na premissa afastada de empreendimento rural e jurídico de mesma titularidade na esfera do direito civil, resta superado, eis que, conforme evidenciado no tópico anterior, há que se diferenciar entre a atividade comercial e a atividade rural para fins de tributação, respectivamente, entre pessoa jurídica (atividade comercial; firma individual, inscrita no CNPJ) e pessoa física (atividade rural; inscrita no CPF).

Além disso, a invocação do art. 61, §2º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, associada à alegação de ter havido, em verdade, suprimentos de caixa por dificuldades financeiras e de que adiantamentos recebidos e receitas de produtos entregues encontram-se declarados e lançados nos livros caixa também não prosperam, não tendo a defesa afastado as objeções suscitadas pela fiscalização, como bem explicita o voto condutor da decisão recorrida:

2ª questão preambular: sob o ponto de vista tributário, é correto o procedimento descrito pelo ora impugnante, de "entregar a soja a depósito para pagamento de adiantamentos financeiros pretéritos", como ação distinta de alienar a produção rural? Cabe a evocação do disposto no RIR/99, art.61, §2º ao caso concreto? Houve bi- tributação?

¹ Acórdão de Recurso Voluntário nº 1201-006.960, de 13 de agosto de 2024

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2005

EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA. ATIVIDADE RURAL. IMPOSSIBILIDADE. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

A pessoa física que se dedica à atividade rural em caráter empresarial não pode ser equiparada a pessoa jurídica, pois a inscrição na Junta Comercial, para os produtores rurais, é facultativa nos termos do art. 971 do Código Civil. Trata-se de faculdade do contribuinte que não se reverte em uma possibilidade do fisco de fazê-lo forçosamente, sob pena de se transformar um direito do contribuinte em um ônus decorrente de relação de sujeição discricionária à autoridade fiscal.

² Lei nº 10.406, de 2002

Art. 971. O empresário, cuja atividade rural constitua sua principal profissão, pode, observadas as formalidades de que tratam o art. 968 e seus parágrafos, requerer inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, caso em que, depois de inscrito, ficará equiparado, para todos os efeitos, ao empresário sujeito a registro.

O interessado afirma que é somente na efetiva comercialização a terceiros do produto soja que nasce a base de cálculo da operação de compra e venda, objeto de tributação.

Conclui que se a tributação fosse de ocorrer antes, por ocasião do adiantamento (entrega dos produtos a depósito para quitação de adiantamentos financeiros da PJ), acabaria por haver bi-tributação para fato único. Descreve seu procedimento assim:

Neste contexto, para fins exemplificativos, especial atenção para a sistemática operacional, no tocante a entrega e comercialização de grãos, que assim se explica: (a) Quando da entrada do cereal, é registrado o recebimento do mesmo em depósito, através da emissão da nota fiscal de produtor, lançando não ao CFOP 1949. Assim, documentado está a operação até este momento. (b) Até então, para efetivação da venda do produto depositado, o produtor agrícola emite outra nota fiscal de produtor e a empresa individual, emite nota fiscal de compra, utilizando o CFOP 1102. Assim, perfectibilizada está a operação.

[...]

Os valores apontados, na sua maior parte, não se constituem de rendimentos tributáveis decorrentes da atividade rural. Isso, porque há clara distinção entre a entrega de soja, sob forma de depósito, CFOP 1949, quando da entrada do produto do estabelecimento comercial e posterior faturamento. Vale dizer, a operação se consolida tão somente quando do faturamento do produto, com a emissão definitiva da nota fiscal de venda da soja, preteritamente entregue sob a forma de depósito.

Neste momento cabe analisar o ponto específico do procedimento descrito, de considerar o valor das operações de "entregar a soja" para quitação de empréstimos da PJ, como algo dissociado do resultado da atividade rural apurado com "vender a soja a terceiros".

A entrega das sacas de soja se faz ao Armazém (depósito) da empresa (PJ individual) encarregada também de comercializar a mercadoria com terceiros, isto é, as sacas de soja produzidas na atividade rural do ora impugnante (PF), são declaradamente destinadas a vendas futuras através da PJ, mas sob sua ordem.

A fiscalização percebeu, com acerto, tratar-se de algo semelhante ao que se passaria numa espécie de planejamento tributário ilícito, chamado na doutrina especializada, de **elusão** fiscal (não confundir com elisão fiscal, como se costuma chamar o resultado de um planejamento tributário lícito).

Observando-se, numa abordagem dinâmica, o procedimento adotado pelo interessado em longo período, foi possível perceber e constatar que desde anos anteriores ao período ora fiscalizado, o interessado vinha registrando em sua contabilidade pessoal e nas declarações de renda a obtenção de adiantamentos de recursos financeiros, supostamente oriundos da empresa individual (PJ), por conta de vendas futuras de sacas de soja. Vale dizer, a serem quitados em grande parte por conta de vendas/alienações futuras de soja a terceiros.

Em anos posteriores, ora coincidentes com os do período fiscalizado, o interessado registrou no livro-caixa da atividade rural "outras entregas de sacas

de soja", nesta fase servindo como moeda para pagamento/quitação dos "adiantamentos financeiros" pretéritos [empréstimos, ainda que sem contrato, sem estipulação de juros ou multa por atraso no pagamento, e mediante contrato verbal entre Sr. Aurélio (produtor rural) e o mesmo Sr. Aurélio (representante legal a empresa individual)], mais uma vez evidenciando-se a anormalidade da confusão patrimonial proposital.

Foi por isso mesmo que o interessado se dispensou de angariar registros documentais formais dos adiantamentos/empréstimos, como também das respectivas quitações, considerando ilicitamente e anormalmente como se fossem uma coisa só os caixas da PF e da PJ.

Em face da confusão pré-ordenada, para no mínimo escamotear vendas tributáveis da produção rural da PF, o que foi apurado no lançamento de que ora se trata, pode-se suspeitar também de locupletamento ilícito por parte da PJ, a qual não é objeto da investigação que precedeu o lançamento ora analisado, o que se daria eventualmente quando computasse como custos, do serviço de comercialização de soja a terceiros, os valores recebidos (a título de outras entradas de mercadorias) mediante a entrega de sacas de soja em contrapartida a adiantamentos financeiros realizados no passado, pela PJ à PF do produtor rural, o que diminuiria o lucro tributável na PJ.

Em resposta à intimação fiscal acerca desse procedimento o interessado assim informou:

fiscalizado, que "não há uma separação entre os adiantamentos feitos a mim produtor rural e/ou proprietário da empresa, sendo desta forma os adiantamentos quitados ou por entrega de produtos ou por rendimentos da empresa, tais como pró-labore, juros sobre o capital próprio, distribuição de lucros, ou até mesmo no momento de liberações de financiamentos bancários na pessoa física e transferidos para a empresa; enfim, os adiantamentos funcionam como um conta-corrente."

Como já diversas vezes foi lembrado, o ora impugnante é ao mesmo tempo produtor rural (PF) e titular de empresa individual (PJ) utilizada para comercializar sua produção de soja. Nesse trecho acima reproduzido, o interessado afirmou que de fato não fazia nenhuma separação (distinção) entre o que embolsava a título do resultado das vendas de soja a terceiros, através da PJ, ou o que recebia como sócio-administrador da PJ a título de pagamento pelos empréstimos financeiros realizados ao produtor rural (ele mesmo), nem tampouco o que recebia a título de pró-labore, de lucro distribuído pela PJ, ou como juros sobre o capital próprio empregado na PJ, numa confusão monumental que a ele beneficiava ilicitamente, mas poderia trazer, como trouxe, ao menos no que tange à matéria investigada neste processo, evidentes prejuízos ao fisco.

Ressalta-se que nada impedia que a PJ (empresa individual) pudesse emprestar recursos financeiros à PF (produtor rural), desde que houvesse origem lícita para os recursos envolvidos, e comprovação documental idônea da efetiva transferência de recursos entre os patrimônios distintos (da PJ e da PF). Mas,

note-se, que no caso concreto a fiscalização não se limitou a explicitar a falta de comprovação dessas transferências entre patrimônios distintos (PF e PJ).

Houve também nestes autos, a demonstração de que o procedimento anômalo implicou em omissão de receitas auferidas com vendas de soja a terceiros, efetuadas por intermédio da empresa individual, de que é titular a mesma pessoa do Sr. Aurélio, ora impugnante. Nesse ponto vem à tona a arguição de bi-tributação, feita pelo d. impugnante.

No caso concreto, facilita a abordagem dessa questão específica o fato de a autoridade fiscal lançadora haver destacado expressamente em seu Relatório Fiscal (RF) o seu cuidado em não incorrer em eventual bi-tributação do mesmo fato. Vamos explicar isso melhor. No RF, anexo ao AI (fls.427, *in fine* e seguintes) assim destacou a autoridade lançadora:

Especificamente em relação aos adiantamentos, interessa pontualmente à presente fiscalização a afirmação do contribuinte de que os adiantamentos são quitados também por entrega de produtos. Os demais recursos utilizados para quitação dos adiantamentos, como os recursos de pró-labore, juros sobre o capital próprio, distribuição de lucros e até mesmo por meio de financiamentos, não têm origem na atividade rural. Assim, é de se dar a validade aos registros dos livros-caixa por terem sido utilizados também como forma que quitação dos adiantamentos, conforme sua afirmação.

[...]

Contornando a legislação sobre a emissão de notas fiscais, o contribuinte, na condição de empresa individual, alegou que informa o CFOP 1949 (outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada) porque não pode informar o código próprio para armazenagem, já que não é registrado como Armazém Geral. Consequentemente, a pessoa física não considera como efetivada a venda para a empresa individual, ficando por sua conta a conveniência da emissão da nota fiscal da compra pela empresa individual. Assim, os valores de tais notas não eram declarados como receita da atividade rural, ficando o controle para o que chama de conta-corrente entre ele e sua empresa, que é um artifício não previsto em lei.

Essas notas fiscais com código CFOP 1949 são emitidas em contrapartida a notas fiscais de produtor rural a título de "outras saídas", isto é, não como "vendas". No entanto, tendo em vista que serão tributados os valores declarados como entrega de produtos para quitação de adiantamentos, que podem se referir às mesmas saídas, as tais notas fiscais de produtor rural emitidas como "outras saídas" não serão adicionadas como receita da atividade rural. Não fossem tributadas, por meio do presente procedimento, as entregas de produtos para quitar os adiantamentos, necessariamente ter-se-ia que tributar os referidos depósitos na empresa porque constituem verdadeiras alienações feitas por meio de sua empresa individual.

Com o cuidado destacado acima, pela autoridade lançadora, **claramente evitou-se a bitributação** temida pelo impugnante. A fiscalização explicitou que no lançamento, objeto deste processo, já estava tributando os valores declarados como de "entrega de produtos para quitação de adiantamentos", e como tais valores podiam se referir a correspondentes saídas de produtos para terceiros, **para fins de apuração da base de cálculo do tributo devido sobre o resultado da atividade rural, as Notas Fiscais de Produtor Rural emitidas em ambas as ocasiões (na entrega, e depois na ocasião da venda para terceiros) não foram computadas em dobro** (computada somente uma vez, sendo a Nota de Produtor referente à entrega a depósito para venda futura). **Com o que se evitou bi-tributação.**

Vamos exemplificar de modo mais didático. Foque-se, como fez a fiscalização, o momento em que se dá "**outra entrega de soja ao depósito**" **como pagamento por adiantamento pretérito de recursos financeiros**.

Certa quantidade de soja é vendida/alienada a terceiros, pela PJ cujo representante legal é o próprio Sr. Aurélio, por um **preço "A"** (digamos R\$100), mas a **PJ desconta o valor "B" como custos** da comercialização a terceiros (digamos desconta R\$ 30, ou R\$ 40, ou R\$ 50, a título de se ressarcir pelos "adiantamentos financeiros", conforme sejam as necessidades de cobertura de caixa da PJ ou da PF). **E a PF registra a soma que corresponde ao valor "B" como rendimentos não tributáveis**.

O valor total desses descontos (considerados na PF indevidamente como valores pagos com rendimentos não-tributáveis) equivale à soma dos valores das Notas Fiscais de Produtor emitidas pela PF (produtor rural e mutuante da PJ) ao tempo das alienações de parte das sacas de soja a terceiros, conforme destacado e identificado no RF anexo ao AI, correspondentes em valor ao montante representativo das sacas de soja entregues para fins de quitação dos "adiantamentos financeiros" realizados no passado à PF. Essa conclusão decorre das explicações dadas pelo interessado, pelas diligências para conhecimento da contabilidade fiscal da PJ, e pelos registros em livro-caixa da atividade rural da PF.

Desse modo, o produtor rural **apenas registra como receitas de vendas a diferença (A-B), quando deveria compor o total de Receitas de Vendas da Atividade Rural toda a receita de vendas (A)**.

Observe-se, ainda, que para a apuração do Resultado da Atividade Rural, da Receita Total de Vendas da produção de soja **cabem ser descontadas as despesas efetivamente realizadas** pelo produtor rural, isto é, **aquelas que possam ser documentalmente comprovadas**. Esse tópico será retomado mais à frente, no momento de analisar a dedução de despesas efetivamente comprovadas.

Com isso, pode-se responder também à subquestão acerca da evocação, feita pela fiscalização, ao disposto no RIR/99, art.61, §2º:

*Art. 61. **A receita bruta da atividade rural** é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.*

*§ 1º. **Integram também a receita bruta da atividade rural:***

...

IV - o valor dos produtos agrícolas entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V - o valor pelo qual o subscritor transfere os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes, a título da integralização do capital.

§ 2º . 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.

Conforme explicitado antes, ao valer-se do valor referente à entrega de sacas de soja (à PJ) para quitação de adiantamentos financeiros que recebeu preteritamente, na prática, na apuração da base de cálculo do imposto devido sobre o resultado da atividade rural, o produtor rural excluiu indevidamente o valor correspondente ao identificado em Notas Fiscais de Produtor Rural emitidas à época das correspondentes alienações de soja a terceiros, e concomitantemente com Notas de Compra emitidas pela empresa individual identificadas na sua contabilidade como "outras entradas".

A omissão detectada fica confirmada, e ainda mais explícita, pela estranha afirmação do impugnante de que o valor, em sacas de soja, correspondentes à quitação dos adiantamentos financeiros recebidos (cuja quitação era garantida em parte por alienação futura de soja), foi declarado para fins de IRPF nas DAA AC 2011 e 2012 como "Rendimentos Não Tributáveis", assim também registrado nos respectivos Livros-Caixa da Atividade Rural.

Em resumo, o procedimento descrito pelo contribuinte é irregular, sem base legal, levando à não tributação de parte das receitas de venda da produção de soja (omissão de receitas); e não houve no caso a bi-tributação arguida pelo contribuinte.

3ª questão preambular: É lícito o alegado "suprimento de caixa" da atividade rural da PF (Sr. Aurélio) por parte da PJ (Empresa Individual) cujo titular é o próprio Sr. Aurélio?

Observe-se o seguinte trecho da impugnação apresentada. Neste, o interessado justifica seu ponto de vista, já analisado na resposta à questão preambular anterior, afirmando que "*na verdade, trata-se de situação em que ocorreu foram (sic) suprimentos de caixa, em ocasiões de dificuldades financeiras*".

Dai a se concluir, que os adiantamentos obtidos na empresa individual do impugnante não se deram por conta da venda de grãos para entrega futura, bem como não foram objeto de contrato de compra e venda para entrega futura, além do que, conforme comando inserido no art. 11, § 2º do Decreto 3000/99 - RTR, "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". No caso em questão, em verdade, trata-se de situação em que ocorreu foram suprimentos de caixa, em ocasiões de dificuldades financeiras.

Como se vê, nesse trecho da impugnação reproduzido, o interessado inclui a informação de ter efetuado, enquanto representante legal da empresa individual (proprietária do armazém para depósito da soja), suprimentos no caixa do produtor rural (que é ele mesmo, pessoa física).

Claramente esse posicionamento também equivocado decorre do entendimento que o interessado manifestara antes quanto a considerar lícita a confusão patrimonial, entre seu patrimônio pessoal e o patrimônio da empresa individual de que é titular. **O que já deixamos claro ser absolutamente inadmissível no direito tributário brasileiro.**

A título de esclarecimento, quando na doutrina tributária ou na legislação tributária se trata de "suprimento de caixa" trata-se de expressão de cunho pejorativo a qual serve de indicador de irregularidade fiscal, seja por desvendar um passivo fictício (manter nº passivo uma obrigação inexistente ou já extinta), seja para trazer à tona omissão de receita. Não é posicionamento exclusivo da administração tributária. É entendimento generalizado. A título de exemplo, vejam-se as seguintes ementas emanadas pelo Poder Judiciário: (...)

No caso concreto, mesmo intimado, pela autoridade fiscal, reiteradas vezes a apresentar documentos comprobatórios idôneos ao fim pretendido de demonstrar transferências patrimoniais entre a PF e a PJ, e vice-versa, **a fim de que se pudesse aferir, em datas e valores, se houve efetiva transferência de recursos financeiros entre os dois patrimônios, fosse a título dos alegados adiantamentos financeiros da PJ à PF (num primeiro momento), fossem relativos à quitação daqueles alegados empréstimos** (adiantamentos financeiros), o interessado se limitou a admitir que considerava lícita a confusão patrimonial, entre PF e PJ, porque no fundo tudo se resumia a ele mesmo, e apenas apresentou um documento particular (espécie de conta-corrente pessoal) de controle dessas supostas transferências financeiras entre os dois patrimônios, que ao contrário do que pretendia, diante das normas tributárias brasileiras, não podem e não devem ser confundidos, sob pena de levar a omissão de receitas. No caso, foram apuradas omissões de receitas oriundas da atividade rural do produtor de soja, ora impugnante, relativas aos anos-calendário 2011 e 2012.

Os registros contábeis por si só nada comprovam, têm valor semelhante a de uma mera declaração. O que foi declarado carece de comprovação documental hábil, idônea ao fim pretendido, não servindo para tal comprovação o conta-corrente particular apresentado, sem lastro documental que apresente coincidência de datas e valores, por exemplo, quanto à origem lícita dos recursos utilizados, ou quanto à efetividade das transferências patrimoniais, o que poderia ser feito através de extratos bancários (quanto às transferências mútuas de recursos). Mas, no caso, não é só isso.

Como se já não bastasse, mas não apenas por isso, conforme já destrinchamos na questão anteriormente analisada, o procedimento anômalo do contribuinte resultou em afastar da tributação devida uma parte¹ das receitas obtidas com a comercialização/alienação de soja a terceiros, por meio da PJ de que é titular o próprio impugnante (produtor rural). Entendo, s.m.j, que em tese, a conduta se feita conscientemente, preconcebidamente (e isso não foi objeto do lançamento, não tendo sido configurado nenhum dolo do contribuinte), **se fosse conduta pré-**

ordenada, poderia ser entendida como um planejamento tributário ilícito, conhecido na doutrina especializada como elusão fiscal.

Ficou bem caracterizada a omissão de receitas oriundas da atividade rural do ora impugnante, identificada no momento da "**entrega a depósito da PJ**" de sacas de soja, para fins de quitação de adiantamentos financeiros, feitos no passado pela PJ.

Entrega de produtos para aquisição de terras. A recorrente insiste nos argumentos veiculados na impugnação, contudo não enfrenta o ponto nodal destacado na decisão recorrida de não estar comprovada a existência/validade da alegada cláusula contratual que teria fixado, para fins da aquisição das terras do Sr. Luiz, o preço de R\$ 40,00/Saca, estando, por conseguinte, justificada a adoção da cotação Cotrisa; como fez o próprio contribuinte no pagamento efetuado em espécie em 17/09/2012, correspondente a 533,33 Sacas, e no pagamento efetuado em 01/06/2012 por ocasião da transferência de 5.000 Sacas cotadas a R\$ 52,50. Corretos, portanto, os ajustes realizados pela fiscalização nas cotações das sacas de soja (15/09/2011 - 16.288 sc X R\$44,00 = R\$716.672,00; 01/06/2012 – 5.000 sc X R\$ 262.500,00, valor da NF correto; 11/07/2012 - 5.000 sc X R\$ 63,00 = R\$ 315.000,00), bem como a adição de ofício às receitas da atividade rural, uma vez não constando dos livros-caixa, enquanto alienações para terceiros.

Notas Fiscais de venda omitidas. De plano, afasta-se a alegação genérica sobre notas fiscais de venda omitidas, eis que o único exemplo invocado na defesa relativo à NF de produtor nº 646588, no valor de R\$-840,00, foi enfrentado e superado pela decisão recorrida, não tendo as razões recursais apresentado qualquer argumento para afastar as ponderações do voto condutor:

Observe-se abaixo que a NF de Produtor nº 646588, acostada às fls.439, está praticamente ilegível, mas a correspondente Nota Fiscal Eletrônica de Entrada nº 3269 (emitida pelo destinatário da mercadoria) está perfeitamente legível:

Fls. 439 (NF do Produtor Rural praticamente ilegível; mas percebe-se o nº da Inscrição Estadual da Empresa Individual destinatária, cujo titular tem o CPF nº (...), que é do Sr. Aurélio) (...)

Fls.440 (NF de Entrada correspondente)

(...)

Observadas essas notas fiscais, conclui-se tratar-se de compra de tijolos (material de consumo) pela empresa individual AURÉLIO GOETTEMES, por ordem do produtor rural que é também o titular daquela empresa. Há a Nota de Entrada emitida pela empresa individual e há uma correspondente Nota do Produtor Rural (ora impugnante), emitida segundo a fiscalização, conforme aquele procedimento anômalo de confusão entre o caixa da PF e da PJ já descrito neste voto e devidamente explicitado. O produtor rural comprou tijolos, através da PJ, e transferiu Grãos de Soja a depósito na empresa individual, para que fizesse o pagamento desses tijolos.

Assim, na tributação pelo IRPF, foi indevidamente omitido da apuração do resultado da atividade rural o valor correspondente à Quantidade de Soja alienada a terceiros, em valor equivalente ao utilizado na compra dos tijolos, isto é, esse valor foi omitido na apuração das Receitas de Venda de Soja, pelo ora impugnante.

Apesar de o impugnante não haver contestado expressamente as outras vendas omitidas, explicitadas no quadro acima reproduzido, tendo apenas insinuado que poderia haver outras operações computadas nessa omissão de receitas ora analisada que não se vinculassem à sua produção rural, procederemos a seguir apenas a título de demonstrar, por amostragem, que o mesmo procedimento anômalo, irregular e ilícito, ocorreu quanto às demais NF relacionadas no quadro acima transcrito. (...)

Receita da venda da caminhoneta Hilux. Ainda que o veículo tenha sido alienado por valor inferior ao de aquisição, como foi considerado despesa (custo/investimento) na atividade rural da pessoa física, tendo constado apenas do rol dos Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural (e-fls. 138 e 153), foi tido pela fiscalização por receita da atividade rural, quando de sua alienação, não tendo a ausência de registro da alienação no livro-caixa da atividade rural o condão de se constituir em prova em sentido contrário.

Glosas de despesas da atividade rural. A fiscalização glosou a despesa no valor de R\$ 1.000.000,00 registrada em 21/05/2012, alegadamente advinda de dívida contraída em 2009 com sua firma individual, por falta de comprovação da efetividade da despesa, ainda mais considerando o contexto de confusão da atividade rural com a atividade empresarial comercial e de não ter detectado registro na contabilidade da empresa. Da mesma forma, considerou que a despesa de R\$ 571.815,16, registrada em 13/07/2012 e, segundo o contribuinte, referente ao pagamento de várias notas fiscais da empresa individual constantes de relatório, não foi efetivamente comprovada, não bastando invocação de relatório conta-corrente do contribuinte.

O recorrente sustenta que relatórios contábeis da firma individual, especificamente o Livro Diário nº 80 a informar de maneira analítica todas as operações, constando na página 103 a operação a envolver o valor de R\$ 1.000.000,00 no dia 21 de maio de 2012, com histórico devidamente descrito. O fundamento da glosa reside na não comprovação da efetividade da despesa, não bastando o registro contábil da operação em 21/12/2012. Logo, a objeção de não comprovação da efetividade da despesa persiste, mesmo quando se considera o conjunto probatório constante dos autos.

Em relação à glosa de da despesa de R\$ 571.815,16, subsiste igualmente a objeção da fiscalização de ausência de uma efetiva comprovação da despesa, sendo insuficiente a referência a notas fiscais que teriam dado origem ao valor de R\$ 571.815,16, sendo que estariam vinculadas a duplicata da empresa referida no livro caixa da atividade rural, mas duplicata a ter outro valor, como apontado pela fiscalização no Termo de Intimação Fiscal nº 25/2015, não tendo

a recorrente carreado aos autos prova capaz de gerar convicção de se tratar de efetiva despesa da atividade rural da pessoa física.

Perícia. O indeferimento do pedido de perícia foi devidamente motivado pela decisão recorrida. Indefere-se a reiteração do pedido de perícia (Decreto nº 70.235/72, art. 18, caput), porque a matéria a ser provada, conforme evidenciam motivação e quesitos formulados, demanda tão somente prova documental e que deveria ter sido carreada aos autos com a impugnação ou no mais tardar com o recurso, nos termos do art. 16, §§ 4º, 5º e 6º, do Decreto nº 70.235, de 1972, estando o presente colegiado capacitado a conhecer de forma direta a escrita fiscal e contábil da empresa, bem como os documentos que a guarnecem, de modo a confrontá-los com o lançamento efetuado, não havendo necessidade de se recorrer ao conhecimento especial de contabilista (Lei nº 5.869, de 1973, art. 420, I; e Lei nº 13.105, de 2015, arts. 15 e 464, § 1º, I), sendo, por conseguinte, prescindível a perícia requerida.

Ônus da prova. Inexistência de sonegação, fraude ou conluio. No que toca às alegações genéricas sobre distribuição do ônus probatório, cabe consignar que a fiscalização apresentou fundamentos suficientes para alicerçar os fatos constitutivos imputados, cabendo ao recorrente apresentar prova direta em sentido contrário, de modo a alicerçar defesa direta de mérito e afastar o ilícito tributário imputado, ou prova de fato modificativos, impeditivo ou extintivo, em sede de defesa indireta de mérito. O livro caixa da atividade rural apresentado deveria estar respaldado em documentação a lastrear os lançamentos nele efetivados, sendo cabível a exigência por parte da fiscalização de tal prova, inclusive da efetividade dos atos nele registrados. A discordância do recorrente quanto à valoração das provas colhidas durante o procedimento de fiscalização não é suficiente para infirmar o lançamento e nem para demonstrar ofensa ao princípio da verdade material, sendo ônus da defesa apresentar todas as provas que possuir (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, III) e facultado ao julgador indeferir, de forma fundamentada, requerimento de diligência ou perícia considerados prescindíveis ou impraticáveis, não havendo que se cogitar de cerceamento do direito de defesa (Súmula CARF nº 163); competindo ao julgador, na apreciação da prova constante dos autos, formar livremente sua convicção (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 29). Por fim, destaque-se que a fiscalização aplicou simplesmente a multa básica de 75%, sem qualificação ou agravamento. Logo, é irrelevante perquirir sobre sonegação, fraude ou conluio, bem como se o contribuinte agiu dolosamente ou não, sendo, por óbvio, inaplicáveis ao caso concreto as Súmulas CARF nº 14³ e 25⁴.

³ **Súmula CARF nº 14**

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

⁴ **Súmula CARF nº 25**

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).**

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão nº 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009