



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.721196/2021-19
ACÓRDÃO	2401-012.041 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDSON ANTÔNIO TREBESCHI
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2017

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

Presume-se omissão de rendimentos os valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove, individualmente, a origem dos recursos.

APURAÇÃO DO RESULTADO NA ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO. ESCRITURAÇÃO EM LIVRO CAIXA.

Para fins de apuração do resultado da exploração da atividade rural conforme sistemática de escrituração do livro-caixa, as despesas pagas no ano-calendário devem estar contabilizadas até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos da pessoa física e comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

ATIVIDADE RURAL. ALIENAÇÃO DE BENS. RECEITA BRUTA.

Integram a receita bruta da atividade rural o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias.

MULTA.

A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal.

INAPLICABILIDADE DE LEI. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da infração depósitos bancários de origem não comprovada: a) o montante de R\$ 169.117,48 relativo a cheques devolvidos; b) o valor de R\$ 19.023,00, relativo a movimentação bancária de mesma titularidade; c) os valores de R\$ 39.999,96 e R\$ 43.836,19, relativos a devolução de empréstimos; e d) o valor de R\$ 32.976,46, relativo a valor registrado no livro-caixa.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de imposto de renda pessoa física - IRPF, fls. 2/9, ano-calendário 2017, que apurou imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa de ofício, em virtude de: a) omissão de resultado tributável da atividade rural; e b) depósitos bancários de origem não comprovada - omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Relatório Fiscal, fls. 10/45.

Consta do Relatório Fiscal, conforme resumido no acórdão recorrido:

Quanto à infração relacionada aos depósitos bancários, relata a autoridade tributária da União que “após conciliação bancária e análise da extensa documentação apresentada pelo contribuinte, do total de R\$ 149.025.362,29; R\$

6.646.790,20 foram considerados depósitos bancários de origem não comprovada”, tendo sido anexada a relação completa dos valores, identificando-se a conta bancária, data, valor e histórico do extrato bancário (fls.35/42; Anexo I do Relatório Fiscal), a seguir resumida.

[...]

Quanto à infração de omissão de resultado da atividade rural, a autoridade imputou diferença no montante de R\$ 34.453.034,97, que foi obtida a partir da comparação entre o valor da receita bruta com atividade rural informado pelo sujeito passivo por meio da Declaração de Ajuste Anual, ano-calendário 2017, e o valor apurado durante o procedimento de auditoria-fiscal, com base nas informações e documentos (notas fiscais de venda) apresentados pelo contribuinte.

A autoridade tributária da União relata, ainda, que, em relação a receita da atividade rural, foi verificada a ocorrência de alienação de um imóvel rural, conforme escritura de compra e venda apresentada, vendido pelo preço total de R\$ 4.140.000,00, sendo benfeitorias, investimentos e melhoramentos alienados por R\$ 2.271.752,78 e a terra nua por R\$ 1.868.247,22.

Contatou-se que apenas a venda da terra nua foi objeto de apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) sobre o ganho de capital devido, e que o valor da venda dos bens benfeitorias não foi oferecido à tributação como receita da atividade rural, e que o contribuinte destacava as benfeitorias em sua declaração de bens da atividade rural. Dessa forma, o valor de R\$ 2.271.752,78 foi considerado receita da atividade rural e incluído na apuração do resultado da atividade rural realizado pela autoridade tributária da União.

Em relação às despesas de custeio e investimento da atividade rural, a fiscalização relata que o Livro Caixa apresentado pelo contribuinte não atendia aos requisitos de validade, impossibilitando a inequívoca apuração do resultado, pois não havia a correta identificação das operações registradas, que teriam sido lançadas de modo genérico. Além disso, a autoridade tributária aponta que a documentação apresentada pelo contribuinte (cerca de oitenta mil documentos) se encontrava em completa desorganização, sem ordem cronológica dos lançamentos, impossibilitando qualquer vinculação com os valores lançados devido à falta de identificação no Livro Caixa apresentado.

Foi acrescentado, ainda, que, apesar de o contribuinte ter apresentado notas fiscais de várias compras realizadas, separadas por mês, a significativa quantidade de operações e prazos de pagamento sem a correta escrituração relacionada à identificação das despesas, resultou na imprestabilidade do Livro Caixa apresentado para a apuração do resultado da atividade rural por meio de dedução das despesas de custeio e investimento, tendo sido arbitrada a base de cálculo à razão de 20,00% da receita bruta informada pelo contribuinte.

Acervo probatório da imputação fiscal juntado às fls. 02/3.484, incluindo diversos arquivos eletrônicos não paginados.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, alegando, em preliminar, nulidade do procedimento fiscal. No mérito, alega inexistência de omissão de rendimentos e omissão de rendimentos da atividade rural, que devem ser aceitas as despesas de custeio e despesas de investimento apresentadas na fase de fiscalização, e caráter confiscatório da multa de ofício.

A DRJ05, julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão 105-009.334, fls. 5.297/5.321, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2017

OMISSÃO DE RENDIMENTO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA.

Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações

OMISSÃO DE RENDIMENTO. ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RESULTADO TRIBUTÁVEL DA ATIVIDADE RURAL.

Configura omissão de resultado da atividade rural a diferença verificada a partir da comparação entre o valor da receita bruta com atividade rural informado pelo sujeito passivo por meio da declaração de ajuste anual e o valor apurado durante o procedimento de auditoria-fiscal com base nas informações e documentos (notas fiscais de venda) apresentados pelo contribuinte.

Integra a apuração do resultado da atividade rural o valor de alienação de bens e benfeitorias utilizados na exploração da atividade e não computados na apuração do ganho de capital do imóvel rural.

MULTA DE OFÍCIO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

No lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 75,00% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição por descumprimento de obrigação tributária principal nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PEDIDO DE PERÍCIA. JUÍZO DE NECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Cabe à Autoridade Julgadora de primeira instância determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando

entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Os pedidos de diligência ou perícia não servem para substituir o ônus do sujeito passivo de produzir as provas relativas ao fato que, por sua natureza, prova-se por meio documental.

Cientificado do Acórdão em 3/11/2022 (Termo de Ciência, fl. 5.325), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 4/12/2022, fls. 5.329/5.403, que contém, em síntese:

Preliminarmente, alega nulidade do acórdão recorrido, pois não enfrentou todos os fundamentos apresentados na defesa. A primeira é que a lei somente autoriza o arbitramento na hipótese em que inexistir escrituração de livro-caixa. Que o fiscal não aceitou as despesas escrituradas no livro-caixa, mas considerou as receitas lançadas, utilizadas para o arbitramento. Que a generalidade das descrições das despesas não pode ser utilizada como fundamento para descon sideração dos lançamentos. Que a fiscalização se valeu de sete exemplos em um universo de 130.000 documentos. Também não se manifestou sobre a alegação que o total de cheques devolvidos inserto no anexo II é superior ao montante deduzido. Que o agente fiscal se equivocou ao glosar ingressos de empréstimos e financiamentos. Cita o Decreto 70.235/72, art. 31, e o CPC, art. 489, § 1º, IV.

Aduz ser nulo o procedimento fiscal quanto às omissões de rendimentos caracterizados por depósitos bancários, pois ausentes os pressupostos para aplicação da presunção legal. Diz inexistir nos autos intimação com a individualização dos créditos no procedimento de constituição do lançamento fiscal. Afirma que a intimação foi genérica. Que o lançamento foi feito por amostragem.

Entende também nulo o procedimento fiscal para aplicação do arbitramento do resultado tributável da atividade rural, pois existente o livro-caixa e documentação de suporte. Que o arbitramento somente é permitido na hipótese de inexistência de escrituração de livro-caixa.

Diz que optou por um volume menor de descrições e que seu livro-caixa está em conformidade com a legislação. Afirma que a fiscalização fez o lançamento por amostragem e que não poderia descon siderar a totalidade da documentação apresentada.

Afirma ainda haver óbice à incidência da súmula CARF nº 59, citada no acórdão de impugnação, pois deve prevalecer o princípio da verdade material.

No mérito, afirma que houve erro na dedução dos **cheques devolvidos**. Que o total inserto no anexo II é superior ao valor deduzido pela fiscalização. Que os valores constantes do anexo II perfazem a quantia de R\$ 477.832,41 e a fiscalização deduziu R\$ 308.724,93 referente aos cheques devolvidos. Indica os valores que entende que não foram deduzidos.

Alega que a documentação atesta a origem dos valores, conforme planilha anexada aos autos à fl. 3.568.

Discorre sobre “**estornos de pagamentos**”, afirmando que decorrem de falha/erro no pagamento de um boleto. Explica que o boleto é pago, a instituição financeira processa o pagamento, por alguma falha o valor é estornado e faz-se o pagamento por meio de TED para o credor. O estorno aparece com histórico “DP DINH AG”, que aparece primeiro porque a CEF ordena primeiro os créditos e depois os débitos do dia. Cita o estorno de R\$ 140.250,00 no dia 28/9/2017 relacionando-o com o débito autorizado cujo a soma é de R\$ 140.352,15.

Explica que o mesmo acontece quando há falha no processamento de TED. Cita como exemplo o extrato bancário do dia 16/1/2017, TED de R\$ 15.000,00, no qual a CEF realizou o estorno na mesma data. Diz ainda que se vale de uma empresa Value Added Network (VAN), no caso, a Nexxera, que funciona como uma central de comunicação entre o recorrente e os agentes financeiros. Por isso, o setor financeiro do recorrente remete para a Nexxera as operações por meio da plataforma e essa realiza a transmissão para as instituições financeiras. Por questões operacionais, as transmissões são feitas em lotes por natureza de operação (ex. pagamento a fornecedor). O número do documento no extrato da CEF também se comprova com o ingresso do seu estorno. As operações com número de documento “000000”, “000096” e “47689” referem-se a operações de crédito realizadas pela própria agência da CEF em razão de estorno anteriormente debitado na conta bancária. Diz ter juntado declaração da CEF esclarecendo que o código “47689” refere-se a estorno. Por conta do exíguo prazo para impugnar/recorrer, a declaração da CEF esclarecendo os demais códigos não foi juntada.

Esclarece que outra situação que ocorre é a devolução de valores por desacordo comercial, quando o cliente paga, mas depois não aceita a mercadoria. Cita como exemplo o ingresso de R\$ 44.800,00 no Banco Sicoob, conta corrente 9.906-6, agência 4264-1. Demonstra que em 2/8/2017 recebeu o crédito e em 3/8/2017 ocorreu o débito no mesmo valor. Assim, todas as situações de “estorno de pagamentos” listada na planilha anexada aos autos (fl. 3.658) não são receita do recorrente, não lhe gerando acréscimo patrimonial.

Conclui que todas as situações de “estorno de pagamentos” listadas na planilha de fl. 3.658 não são rendimentos do recorrente.

Sobre a **distribuição de lucros**, afirma que o ingresso de R\$ 1.140.000,00 se refere a distribuição de lucros, mas somente foi considerado R\$ 160.000,00. Informa que recebeu da empresa Trebeschi Distribuidora de Hortifruti Ltda R\$ 980.000,00, que a empresa tem lucro e que a ECF atesta a distribuição. Por lapso, não informou na sua DIRPF o rendimento isento.

Informa que referida distribuição justifica os valores discriminados na tabela de fl. 5.356, que somam R\$ 980.000,00.

Em tópico sobre **movimentação bancária**, diz que diversos valores decorrem de movimentação de contas de mesma titularidade. Ilustra com o ingresso do valor de R\$ 1.000.000,00 no Banco Sicoob decorrente de dois cheques que somam referido valor assinados por Trebeschi Importação e exportação. Alega que o mesmo acontece com o depósito de R\$ 900.000,00, de 20/6/2017, mas que não deu tempo de conseguir a microfilmagem do cheque.

Cita o crédito de R\$ 19.023,00, de 4/9/2017, na CEF, conta 75384-1, que teve origem na conta da CEF 43631-5.

Aduz que a fiscalização não considerou os ingressos de recursos decorrentes de **empréstimos e financiamentos**.

Sobre os valores de R\$ 39.999,96 e R\$ 43.836,19, em 26/6/2017, explica que fez duas transferências para Agrícola Prosperar Ltda, empresa da qual é sócio, em 7/6/2017, para pagamentos de despesas de ITBI e cartorárias relativas a um imóvel rural. Após a empresa recompor seu caixa, os valores foram devolvidos em 26/6/2017. Apresenta cópia de extrato indicando a saída dos recursos e cópia do Livro Razão da empresa com os referidos lançamentos contábeis. Trata-se de mútuo do recorrente com a empresa que é sócio com posterior devolução dos recursos, em poucos dias, sem formalização de contrato, transação corriqueira na dinâmica de qualquer empresa.

Para seis dos valores (fl. 5.362 do recurso), todos em 11/2017, listados pela fiscalização na tabela de fl. 18, que somam R\$ 600.282,00, diz que contratou a empresa Tropical Estufas Agrícolas Ltda para construir estufas, cujo valor de R\$ 980.000,00 seria financiado pelo Banco Rabobank. Como o processo de financiamento era moroso, antecipou os pagamentos para a Tropical, para iniciar a obra, e acordou que quando o financiamento fosse aprovado a Tropical lhe devolveria os valores adiantados.

Diz que entre os meses de maio a outubro de 2017, transferiu R\$ 260.000,00 para Tropical, conforme extratos da CEF. Em seguida o preço total da obra foi reduzido, sobrando dinheiro do financiamento, que lhe foi transferido, R\$ 340.282,00.

Quanto ao depósito de R\$ 230.000,00, de 21/8/2017, conta história semelhante, que adquiriu uma caldeira da empresa Engeman Engenharia SA no valor de R\$ 1.000.000,00, também com financiamento do Banco Rabobank. Diz que adiantou duas parcelas de R\$ 125.000,00 para a Engeman, que foram ressarcidas.

Para o depósito de R\$ 389.300,00, em outra história semelhante, diz que adquiriu tratores da empresa Tratorag Comércio e Representação Ltda, no montante de R\$ 1.197.000,00, sendo que R\$ 1.077.300,00 foi financiado pelo Banco John Deere SA. Diz que transferiu para a Tratorag R\$ 600.000,00 a título de adiantamento, e com a aprovação do financiamento, a Tratorag realizou o depósito da diferença de R\$ 389.300,00.

Sob o título **Reapresentação/Pagamento de Cheques Devolvidos**, alega que em alguns casos reconhece a receita da venda no livro-caixa, efetua o depósito do cheque do cliente e em seguida o cheque é devolvido. Com isso, o cliente faz novo depósito, o que gera nova entrada na conta bancária do recorrente, sem representar nova receita.

Explica a entrada de R\$ 20.000,00, em 20/2/2017, no Banco do Brasil. Diz que em 16/2/2017, recebeu depósitos referentes a dois cheques de R\$ 10.000,00. A venda da produção rural foi registrada no livro-caixa na mesma data. No dia 17/2/2017, os dois cheques foram

devolvidos, conforme trechos do extrato bancário. No dia 20/2/2017, reapresentou os dois cheques, que foram também devolvidos em 21/2/2017. Que o que importa é a entrada do dia 20/2/2017, que se refere à mesma entrada do dia 16/2/2017.

Apresenta os mesmos fatos para depósitos em cheque de R\$ 1.051,00 e R\$ 5.839,00, registradas, respectivamente, em 24 e 27 de março de 2017, no Banco do Brasil. No dia 21/2/2017 o depósito de R\$ 31.949,00 também foi registrado no livro caixa. No dia 22/2/2017, houve a devolução de cheque depositado no valor de R\$ 6.890,00, que foi reapresentado e novamente devolvido. Com a segunda devolução o cliente efetuou novos depósitos que são os dois cheques citados.

Alega o recorrente que comprovou que a **venda de produção rural** no valor de R\$ 32.976,46, ocorrida em 20/1/2017, na conta CEF 43.631-5, foi registrada no livro-caixa. O mesmo para o valor de R\$ 2.160,00, em 3/8/2017, mas este foi quebrado em dois registros. Assim, tais valores já foram oferecidos à tributação.

No tópico **venda de produção rural e movimentação bancária**, alega que o valor de R\$ 600.000,00, ingressado no Banco Sicoob em 15/12/2017, R\$ 300.000,00 está registrado no livro-caixa e R\$ 300.000,00 é movimentação financeira entre suas contas.

Sobre a **apuração**, confirma que não conseguiu justificar alguns depósitos, mas que o lançamento é improcedente porque sua principal ocupação era produtor rural e os valores iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 devem ser anulados. E os valores que superam R\$ 12.000,00 deveriam ser tributados como receita da atividade rural.

Alega ainda que **não houve omissão no resultado tributável da atividade rural e que seu livro-caixa é consistente**, pois são registradas receitas e despesas, não sendo possível o arbitramento. Repete argumentos apresentados na preliminar. Afirma que os lançamentos possuem documentação de suporte. Explica como segregou/detalhou suas receitas e despesas no livro-caixa. Diz que a legislação não exige que haja documento comprobatório da receita ou despesa, mas somente a segregação delas e ordenação cronológica. Aduz que foi possível para a fiscalização *linkar* diversos documentos comprobatórios. Contesta os elementos apontados pela fiscalização, afirmando que para comprovação da receita ou despesa não é necessário documento fiscal. Afirma ainda que o livro-caixa serve para registrar movimentação de caixa, independentemente de quando foi emitida a nota fiscal. Cita a Lei 9.250/1995, art. 18, § 1º, que considera documento idôneo para comprovar a despesa o instrumento que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação.

Entende que seria admissível a glosa de uma ou outra despesa, mas não a desconsideração do livro-caixa, com a aplicação do arbitramento.

Alega que deve ser considerado na apuração do resultado da atividade rural as receitas e despesas apresentadas na fase de fiscalização, priorizando a verdade material. Explica que em muitos casos um mesmo documento justifica mais de um lançamento no livro-caixa.

Requer a manutenção do resultado tributável da atividade rural conforme sua opção, assegurando-lhe a dedução de todas as despesas e investimentos escriturados no livro-caixa.

Aduz não ser possível **computar a receita da alienação de benfeitorias na apuração do resultado tributável da atividade rural**, pois não há prova de dedução das despesas/investimentos com as benfeitorias.

Afirma que a fiscalização utilizou de informações equivocadas, pois usou dados atinentes a imóvel rural distinto daquele que foi efetivamente vendido. No relatório fiscal, a fiscalização informa sobre a venda do imóvel rural **Fazenda Nossa Senhora Aparecida**, matrícula nº 48.171, localizada em Araguari/MG, pelo preço de R\$ 4.140.000,00, sendo R\$ 1.868.247,22 referente à terra nua e R\$ 2.271.752,78 referente a benfeitorias no imóvel.

Em seguida, a fiscalização sustenta que o contribuinte apesar de destacar benfeitorias em sua declaração de bens da atividade rural, não teria oferecido o valor da venda dos bens à tributação, como receita da atividade rural.

No trecho da DIRPF citada pela fiscalização, as benfeitorias declaradas no valor de R\$ 1.400.000,00 se referem à Fazenda NS Aparecida, matrícula 5.202, localizada no município de Indianópolis/MG. Junta a matrícula do imóvel.

Esclarece que apesar de homônimas, as benfeitorias declaradas são de fazenda diversa.

Diz que o fato de na DIRPF 2018 ter sido zerado o valor de tais benfeitorias, não comprova a sua venda. Que é procedimento adotado a fim de demonstrar que as benfeitorias adquiridas em 2016, embora constituam patrimônio do declarante, não geraram receitas nos anos seguintes.

Demonstra que na Declaração de Bens e Direitos do ano-calendário 2020, a fazenda, cujas benfeitorias foram destacadas na DIRPF 2017, permanece sendo de sua propriedade.

Diante disso, caberia à fiscalização demonstrar que as benfeitorias realizadas na fazenda vendida foram deduzidas como despesa de custeio na apuração da atividade rural em anos-calendários anteriores à fiscalização.

Acrescenta que o julgador *a quo* afirma que para afastar a imputação fiscal, o recorrente deveria comprovar que não contabilizou os valores relativos às benfeitorias como despesa de custeio no ano-calendário do efetivo pagamento, pois tal exigência implica impor ao recorrente a produção de prova negativa, inadmissível no ordenamento jurídico.

Contesta a multa aplicada atribuindo-lhe caráter confiscatório.

Afirma haver **necessidade de diligência ou perícia**, devido à juntada de documentos complementares no curso do contencioso administrativo, para que a autoridade fiscal refaça a

análise do livro-caixa e da documentação comprobatória, à luz das novas informações e documentos apresentados. Elabora quesitos para produção de prova pericial e indica assistente técnico.

Requer seja declarado reformado o acórdão recorrido para declarar nulo o lançamento tributário nas duas infrações imputadas. Subsidiariamente sejam deduzidos os valores comprovados relacionados à infração de depósitos bancários e para o que sobrar, tributar como receita da atividade rural; e que seja afastado o arbitramento da receita da atividade rural e excluído o valor de R\$ 2.271.752,78 referente à alienação do imóvel rural. Caso mantido os lançamentos, seja declarada nula a multa aplicada.

Em petição apresentada em 22/12/2023, fls. 5.409/5.414, o recorrente alega que empreendeu árdua diligência, finalizando a verificação das suas despesas e a correlação delas com os mais variados documentos, como contrato, notas fiscais, comprovantes de pagamentos, entre outros.

Afirma que no momento da interposição do seu recurso voluntário o recorrente chegou a apresentar um livro-caixa analítico, porém, **como ele ainda não estava totalmente completo**, seguiu-se com o trabalho de o planilhar e linkar os documentos comprobatórios das despesas, que foi agora finalizado. Com essa acurada análise, o recorrente apurou e constatou que **quase a totalidade**, precisamente **91,72%, dos registros** do seu livro-caixa referente ao ano-calendário de 2017 **conta com suporte**, lastro e correspondência em documentos idôneos.

Conclui que restou demonstrado que a **esmagadora maioria dos seus registros** contam com lastro documental, tem-se que o livro-caixa se denota mais do que suficiente para apurar o resultado da atividade rural do recorrente.

Reitera o pedido constante no seu recurso voluntário de se declarar nulo o arbitramento do resultado tributável da atividade rural

É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

PRELIMINARES

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Alega a recorrente que a decisão recorrida é nula por não enfrentar todos os argumentos apresentados na impugnação.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a discorrer sobre todos os argumentos apresentados pela parte, principalmente quando, no voto, há **fundamentos suficientes para legitimar a conclusão por ele abraçada**.

Aliás, CPC, art. 489, § 1º, IV, citado pelo recorrente, deixa claro que não se considera fundamentada a decisão **que não enfrentar argumentos capazes, em tese, de infirmar a conclusão adotada pelo julgador**.

Da leitura do acórdão recorrido, verifica-se que a DRJ formou seu convencimento e o motivou citando os dispositivos legais e trechos do relatório fiscal, concordando totalmente com a fiscalização. Sendo assim, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

Entretanto, na impugnação e no recurso foram apresentados argumentos de fato e provas que, a nosso ver, privilegiando a verdade material, merecem apreciação. Por se tratar de matéria relativa ao mérito, eles serão apreciados no título próprio quando da análise do mérito.

NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL

Não procede a alegação de que não houve intimação com a individualização dos créditos no procedimento de constituição do lançamento fiscal.

Nesse ponto, o recorrente cita o Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 46/49.

Contudo, **conforme suficientemente esclarecido no acórdão de impugnação**, a intimação individualizada foi feita no Termo de Intimação Fiscal – TIF 01, fls. 516/577, no qual consta os depósitos, devidamente identificados e especificados.

Não há que se falar em lançamento por amostragem. Conforme esclarecido no relatório fiscal e no acórdão recorrido:

Após as respostas apresentadas pelo sujeito passivo, examinado o acervo probatório ofertado pelo contribuinte, e realizadas diligências perante terceiros (fl.15), a autoridade tributária concluiu que “foram elencadas justificativas diversas para os lançamentos bancários existentes, porém, **em alguns casos, o contribuinte não trouxe ao procedimento fiscal explicações ou documentos considerados hábeis e suficientes, coincidentes em data e valor, para comprovar a origem dos créditos efetuados**”. (grifo nosso)

Como se vê, foi feita uma análise individualizada dos créditos, inclusive realizadas diligências perante terceiros. Foram considerados não justificados os depósitos que o sujeito passivo não apresentou documentos hábeis e suficientes para comprová-los.

Sobre o **arbitramento e desconsideração do livro-caixa**, o conteúdo tem relação com o mérito e os argumentos serão analisados no título próprio quando da análise do mérito.

MÉRITO

DEPÓSITOS BANCÁRIOS

A legislação tributária define o fato gerador do imposto de renda, conforme CTN, art. 43, II:

Art.43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Diante da situação fática que se apresenta, nos termos do CTN, art. 142, a autoridade administrativa, apurou o crédito tributário, conforme determina a Lei 9.430/96, art. 42:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva

vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Referido dispositivo legal estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada à falta de comprovação dos recursos. Permitiu-se que se considerasse ocorrido o fato gerador quando o sujeito passivo não comprovasse os créditos efetuados em sua conta bancária.

Desta forma, presume-se o rendimento quando o titular da conta não comprova a origem dos créditos efetuados, caracterizando o fato gerador e, conseqüentemente, sobre tais rendimentos deve incidir o imposto sobre a renda.

Esclarece-se que o que se tributa não são os depósitos bancários, mas a omissão de rendimentos por eles representados, o qual configura inegável disponibilidade econômica.

A comprovação da origem a que aduz o legislador deve ser de modo a **revelar a natureza dos valores depositados**, possibilitando à autoridade fiscal auditar o cumprimento das obrigações tributárias pelo beneficiário dos depósitos, averiguando se eles foram submetidos às normas de tributação específicas vigentes à época em que os rendimentos foram auferidos.

É necessário que a comprovação da origem possibilite determinar, **com certeza**, se os valores creditados são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física, uma vez que a norma legal determina que, na hipótese de comprovação da origem, o agente do Fisco deve verificar se os valores são tributáveis, e sendo tributáveis, se foram submetidos à tributação pelo contribuinte. Deste modo, **não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes devem ser considerados como rendimentos omitidos.**

Passa-se à análise dos argumentos de fato específicos apresentados pelo recorrente.

Cheques devolvidos

O recorrente indica erro na dedução dos cheques devolvidos. Que o total inserto no anexo II é superior ao valor deduzido pela fiscalização. Aponta que os erros estão na totalização do anexo II relativo a cheques devolvidos na conta CEF 43631-5.

Do cotejo entre o anexo II, fls. 43/45, e planilha de fl. 19 do Relatório Fiscal, no que se refere à conta indicada pelo contribuinte, confirma-se as alegações do recorrente no sentido de que a fiscalização totalizou indevidamente o montante de cheques devolvidos, conforme tabela 1.

Tabela 1 – Valores dos cheques devolvidos

comp.	Tabela fl. 19	Anexo II	Diferença
jan/17	R\$ 10.400,00	R\$ 10.400,30	R\$ 0,30
fev/17	R\$ 41.540,00	R\$ 71.540,00	R\$ 30.000,00
abr/17	R\$ 9.254,82	R\$ 14.220,82	R\$ 4.966,00
mai/17	R\$ 4.590,00	R\$ 39.840,00	R\$ 35.250,00
jul/17	R\$ 5.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 5.000,00
ago/17	R\$ 54.732,61	R\$ 87.909,61	R\$ 33.177,00
set/17	R\$ 46.685,00	R\$ 75.797,00	R\$ 29.112,00
dez/17	R\$ 40.341,00	R\$ 71.953,18	R\$ 31.612,18
Total			R\$ 169.117,48

Logo, deve ser excluído da base de cálculo da infração relativa a depósitos bancários o montante de R\$ 169.117,48.

Estorno de pagamentos

Assim consta do relatório fiscal:

Vários depósitos foram classificados pelo contribuinte, como “estorno bancário”, porém, **além da descrição da operação no extrato divergir de tal argumentação, o fiscalizado não apresentou outros documentos comprobatórios** que corroborassem as suas alegações.

[...]

Vários outros créditos foram informados pelo contribuinte como “estorno bancário”, conforme relação constante do Anexo I. Porém, igualmente,

sem a correlação com os lançamentos havidos no extrato bancário apresentado e sem qualquer comprovação de tal alegação.

[...]

Assim sendo, **após conciliação bancária e análise da extensa documentação apresentada pelo contribuinte**, do total de R\$ 149.025.362,29; R\$ 6.646.790,20 foram considerados depósitos bancários de origem não comprovada, e sua **relação completa faz parte do Anexo I** do presente Relatório Fiscal. (grifo nosso)

Sobre o ingresso de R\$ 44.800,00, em 3/8/2017, no Banco Sicoob, conta corrente 9.906-6, agência 4264-1, diz o recorrente que decorre de desacordo comercial. Da análise do anexo I do Relatório Fiscal, no qual constam os depósitos considerados como de origem não identificada, fl. 37, não foi encontrado referido depósito, o que indica que **ele não integrou o lançamento**. De qualquer forma, o contribuinte não apresenta documentos capazes de comprovar referido desacordo.

A situação citada no recurso sobre o “DP DINH AG”, no valor de R\$ 140.250,00, no dia 28/9/2017, só confirma a análise da fiscalização, pois o valor depositado não coincide com o débito autorizado de R\$ 140.352,15. Ademais, conforme discriminado na intimação TIF-1, à fl. 567, trata-se de depósito em dinheiro. Não há informação de estorno.

Quanto ao TED de R\$ 15.000,00, em 16/1/2017, o recorrente alega que se trata de estorno, contudo não apresenta extrato que comprova o envio do TED que teria sido estornado e a correlação entre eles.

De fato, como alega o recorrente, a declaração da CEF de fl. 3.569, informa que os créditos em conta com número de documento “047689” decorrem de estornos e devoluções de pagamentos ocorridos a fornecedores via sistema de transmissão de arquivos em lotes.

Da análise da planilha denominada “Planilha Fiscal Edson Trebeschi Final”, arquivo não paginável de fl. 2.134, o depósito de R\$ 15.000,00, em 16/1/2017, para o qual a fiscalização solicitou justificativa, está relacionado com o código “2392” e não “047689”. Infere-se que o depósito apontado no recurso não é o mesmo para o qual foi solicitada justificativa e que foi objeto de lançamento.

Para os demais códigos, o próprio recorrente informa que não trouxe comprovação de que se referem a estornos. Mesmo assim, na **citada planilha denominada “Planilha Fiscal Edson Trebeschi Final”, fl. 2.134, não foram identificadas operações com número de documento “000000”, “000096” e “47689”**.

Destaca-se que a fiscalização informa que, após toda a análise da documentação e conciliação bancária, **do total de R\$ 149.025.362,29, R\$ 6.646.790,20 foram considerados depósitos bancários de origem não comprovada**, o que representa 4,5% do total. Provavelmente,

para os depósitos que o recorrente apresentou as justificativas, não foi observado que eles não foram considerados para fins de lançamento e constituição do crédito tributário em análise.

Desta forma, não há como reconhecer como justificados todos os créditos que o contribuinte alega serem “estorno de pagamentos”.

Distribuição de lucros

Sobre a questão, assim consta no Relatório Fiscal:

Créditos no total de R\$ 1.140.000,00 foram justificados pelo contribuinte como sendo referentes à distribuição de lucros recebido, porém, somente apresentou documentação comprobatória relativa aos dividendos recebidos da empresa Storte Imóveis Ltda EPP, CNPJ 13.107.136/0001-47, no valor de R\$ 160.000,00. Vale ressaltar que o valor está de acordo com o total de dividendos recebidos informados pelo Contribuinte em sua DIRPF. Assim sendo os créditos restantes no total de R\$ 980.000,00 foram considerados sem origem comprovada.

Não há como aceitar os argumentos do recorrente de que os valores de créditos apresentados na tabela de fl. 5.356 seria a distribuição de lucros alegada.

Não foram apresentados documentos/contabilidade da empresa que justificassem os vários depósitos ao longo do ano. Ademais, não há como correlacionar os vários depósitos realizados à informação de que se trata de distribuição de lucros.

Causa estranheza a falta de declaração na DIRPF do valor de R\$ 980.000,00 como rendimento isento, quando o contribuinte declarou o valor de R\$ 160.000,00.

Movimentação bancária

Alega o recorrente, sem razão, que são depósitos de mesma titularidade.

Depósitos de mesma titularidade decorrem de contas com mesmo CPF ou mesmo CNPJ.

Os cheques apresentados que somam R\$ 1.000.000,00, foram assinados por Tredeschi Importação e exportação. Para o valor de R\$ 900.000,00, de 20/6/2017, não apresenta documentação.

Quanto ao alegado crédito de R\$ 19.023,00, de 4/9/2017, na CEF, conta 75384-1, conforme cópia de extratos de fls. 5.359/5.360 do recurso, e na cópia do extrato à fl. 114, restou comprovado que o montante teve origem na outra conta na CEF do próprio contribuinte.

Sendo assim, restou comprovado a movimentação bancária de mesma titularidade em 4/9/2017, no valor de R\$ 19.023,00, devendo este valor ser excluído da base de cálculo da infração relativa a depósitos bancários.

Empréstimos e financiamentos

Sobre a questão, assim consta no Relatório Fiscal:

Diversos créditos foram informados como referentes à empréstimos bancários obtidos, no entanto alguns não foram localizados nos contratos de financiamento apresentados.

Sobre os valores de R\$ 39.999,96 e R\$ 43.836,19, em 26/6/2017, o recorrente explicou que fez duas transferências para Agrícola Prosperar Ltda, empresa da qual é sócio, em 7/6/2017, e quando a empresa recompôs seu caixa, os valores foram devolvidos em 26/6/2017. Apresenta cópia de extrato indicando a saída dos recursos e cópia do Livro Razão da empresa com os referidos lançamentos contábeis.

Foi apresentado arquivo pdf com parte do livro Razão da empresa AGRICOLA PROSPERAR LTDA (imagem à fl. 5.361 do recurso), que confirma a alegação apresentada. Também restou comprovada a saída dos recursos, conforme cópia de extrato colada à fl. 5.361 do recurso. Assim, acolhe-se o argumento do recorrente.

Para seis dos valores (fl. 5.362 do recurso), todos em 11/2017, listados pela fiscalização na tabela de fl. 18, que somam R\$ 600.282,00, os fatos narrados pelo recorrente, decorrente de alegado acordo verbal com a empresa Tropical Estufas Agrícolas Ltda, desprovidos de documentação comprobatória, não podem ser aceitos. Aliás, se a Tropical deveria devolver ao recorrente o valor de R\$ 340.282,00, proveniente de redução do valor da obra, não há justificativa para vários depósitos de valores fracionados, em 11/2017, já que o financiamento foi creditado em 09/2017.

Quanto ao depósito de R\$ 230.000,00, de 21/8/2017, apresenta história semelhante, que também não se aceita. Além da falta de comprovação de eventual acordo com a Engeman, os valores das transferências não coincidem. Pelo mesmo motivo, não podem ser aceitos os argumentos para o depósito de R\$ 389.300,00.

Reapresentação/Pagamento de Cheques Devolvidos

Sobre os fatos narrados quanto ao depósito de R\$ 20.000,00 no Banco do Brasil em 16/2/2017 e em 20/2/2017, que eles se referem a um mesmo depósito, não foram identificados na tabela de fl. 35 (anexo I do Relatório Fiscal) referidos valores. Também, da análise do Livro Caixa apresentado, fls. 619/2.129, o valor de R\$ 20.000,00 só aparece no dia 16/2/2017. Logo, não integraram o lançamento relativo a depósitos bancários e não se verifica duplicidade no Livro Caixa.

Para os depósitos em cheque de R\$ 1.051,00 e R\$ 5.839,00, registradas, respectivamente, em 24 e 27 de março de 2017, no Banco do Brasil, não há como vincular os fatos alegados aos extratos e registros contábeis, que são diferentes em valores e datas. Da análise do Livro Caixa apresentado, fls. 619/2.129, não foram identificados os valores apontados no recurso.

Venda de produção rural registrada

Alega o recorrente que comprovou que a **venda de produção rural** no valor de R\$ 32.976,46, ocorrida em 20/1/2017, na conta CEF 43.631-5, foi registrada no livro-caixa.

De fato, conforme livro caixa apresentado, fls. 619/2.129, constata-se que o valor de R\$ 32.976,46 confere em data e valor, devendo ser excluído do lançamento relativo a depósitos bancários.

Ao contrário, quanto ao valor de R\$ 2.160,00, em 3/8/2017, que o contribuinte alega que foi quebrado em dois registros (R\$ 1.960,00 e R\$ 200,00), da análise do livro caixa, fls. 619/2.129, há vários registros de R\$ 200,00, não sendo possível concluir que se referem ao mesmo fato.

Venda de produção rural e movimentação bancária

Não há como aceitar as alegações do recorrente sobre o depósito no valor de R\$ 600.000,00, ingressado no Banco Sicoob em 15/12/2017. Movimentação bancária de mesma titularidade no valor de R\$ 300.000,00 não constaria no extrato em um valor globalizado de R\$ 600.000,00. Também não há como vincular referido depósito de R\$ 600.000,00 a um lançamento no livro-caixa de R\$ 300.000,00.

Apuração

O recorrente confessa que não conseguiu justificar alguns depósitos, mas entende que devem ser excluídos os valores inferiores a R\$ 12.000,00 e que os valores que superam esse valor devem ser tributados como receita da atividade rural, já que essa é sua **principal** ocupação.

Sobre os valores inferiores a R\$ 12.000,00, eles não podem ser excluídos, conforme informa a fiscalização:

Ressalta-se que não foram feitas as exclusões previstas no inciso II, §3º do art. 42 da Lei 9.430, tendo em vista que os créditos não justificados de valor igual ou inferior à R\$12.000,00 **ultrapassaram o valor total de R\$ 80.000,00** no ano-calendário em análise. (grifo nosso)

Quanto aos valores restantes, o próprio contribuinte alega que a atividade de produtor rural é sua atividade principal, confessando que exerce outras.

Sem a prova inequívoca de que o valor depositado se refere a venda de produção rural, não há como acatar o argumento do recorrente.

Alienação do imóvel rural

Sobre referida alienação, assim consta no relatório fiscal:

De acordo com a escritura, o fiscalizado vendeu uma terra nua com suas benfeitorias, investimentos e melhoramentos, pelo preço total de R\$ 4.140.000,00. O documento destaca que as benfeitorias, investimentos e melhoramentos foram alienados por R\$ 2.271.752,78 e a terra nua por R\$ 1.868.247,22.

Com relação a venda da terra nua, o contribuinte apurou o Imposto de Renda sobre o ganho de capital devido.

No entanto o valor da venda dos bens e benfeitorias não foram oferecidos à tributação, como receita da atividade rural. Observa-se que o contribuinte destacava as benfeitorias em sua declaração de bens da atividade rural.

[...]

A venda ocorreu no dia 27/10/2017, e conforme informado na escritura pública, não houve parcelamento do pagamento, estando este já quitado. Ao observar o Livro-caixa apresentado pelo contribuinte, nos lançamentos de receita da Atividade Rural não há nenhuma menção, ou valor lançado referente a venda das benfeitorias.

Dessa forma, o valor de R\$ 2.271.752,78 foi considerado receita da atividade rural e incluído na apuração do resultado da atividade rural.

A Lei 8.023/1996, determina:

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

[...]

§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

[...]

Art. 6º Considera-se investimento na atividade rural, para os propósitos do art. 4º, a aplicação de recursos financeiros, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola.

Sendo assim, agiu corretamente a fiscalização ao considerar o valor de R\$ 2.271.752,78 como receita da atividade rural e incluído na apuração do resultado da atividade rural.

Os demais elementos apontados no relatório fiscal sobre o que foi declarado pelo contribuinte, que foram informados no recurso, e as alegações sobre ausência de prova dos investimentos com as benfeitorias de nada servem para afastar o lançamento.

No mesmo sentido da Lei acima citada, o RIR/99, dispõe:

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:

[...]

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

Logo, uma vez que as benfeitorias foram alienadas em 10/2017, o montante de referida alienação integra a receita da atividade rural.

Desconsideração do livro-caixa e arbitramento

Assim consta no relatório fiscal:

Na DIRPF 2018 original, apresentada pelo contribuinte, o valor total declarado da Receita Bruta com atividade rural foi de R\$ 86.030.554,78. Em seu termo de resposta apresentado, **o mesmo confirma que o valor correto das receitas é R\$ 120.483.589,75**, juntando as notas fiscais de venda do período. **A diferença de R\$ 34.453.034,97** será considerada omissão de receitas da atividade rural e incluída na apuração do resultado tributável da atividade rural. (grifo nosso)

Quanto ao arbitramento e desconsideração do livro-caixa, sem razão o recorrente ao afirmar que o arbitramento somente poderia ser feito se inexistisse livro-caixa.

Acrescente-se que ele próprio admite que a receita com a atividade rural declarada está muito aquém da real.

Conforme já assentado pela decisão de piso, na hipótese de apuração do resultado da atividade rural pela diferença entre o valor da receita recebida e das despesas pagas no ano-calendário, a legislação tributária estabelece a necessidade da sua **escrituração mensal no livro-caixa, até a data prevista para a entrega da declaração de rendimentos da pessoa física.**

O art. 60 do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de maio de 1999, vigente à época dos fatos geradores, dispõe:

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). (grifo nosso)

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

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

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

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

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

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

Como se vê, o legislador ao se referir à falta de escrituração, não está se limitando à ausência do livro-caixa, mas especialmente a lançamentos contábeis sem comprovação da veracidade das receitas e das despesas escrituradas, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação. **Ambas as situações autorizam o arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.**

Quanto a essa questão, assim consta no acórdão recorrido:

Em seu relatório de auditoria-fiscal, a autoridade tributária da União informa que intimou o contribuinte para apresentação do Livro Caixa (ano-calendário 2017) com respectiva documentação de suporte da escrituração.

Na oportunidade, o contribuinte pediu prorrogação do prazo por duas vezes, alegando que havia identificado “inconsistências” na escrituração realizada, e que teria contratado assessoria para realizar verificações e “correções” no Livro Caixa da atividade rural (fls.20/21).

O contribuinte alegou também, no curso da auditoria-fiscal, que havia verificado que “várias notas de vendas e de despesas ficaram nas propriedades rurais em outros locais do país” e que “não teriam sido lançadas no Livro Caixa e não constaram na declaração”. Informou, ainda, que “verificou erro ao importar algumas notas, tanto de receita, quanto de despesas, tendo em vista erro de cadastro”.

Após a apresentação do Livro Caixa pelo contribuinte, a autoridade tributária identificou a **imprestabilidade da escrituração apresentada**, asseverando que: (grifo nosso)

O Livro-caixa apresentado pelo contribuinte não apresenta os requisitos válidos, impossibilitando de forma inequívoca a apuração do resultado, não havendo a correta identificação das operações de custeio e ou investimento.

A título de exemplo, observa-se em alguns trechos extraídos aleatoriamente, dentre as 1.511 páginas do Livro-Caixa apresentado, a generalidade das descrições das operações, impossibilitando a sua correta identificação.

“Recorte de parte do Livro-Caixa apresentado (fl.26)”

Ao verificar a documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte observou-se uma completa desorganização, não encontrando-se em ordem cronológica dos lançamentos e impossibilitando qualquer vinculação com os valores lançados, devido à falta de identificação no Livro-Caixa apresentado.

Seguem-se, no relatório de auditoria-fiscal, diversos exemplos da desordem documental constatada pela autoridade tributária no acervo acostado pelo contribuinte.

“... exemplos da escrituração desorganizada do contribuinte:

Documentos que não possuem valor fiscal.

Uma nota de R\$ 15,78, foi lançada em duas partes, R\$ 7,13 e R\$ 8,65, um exemplo que se repete diversas vezes, no universo de mais de 80 mil lançamentos.

Documentos aleatórios, de controle interno, que não possuem valor fiscal e não identificam a natureza da despesa.”

Diante da constatação da “desorganização e incompreensão quanto a escrituração de montante vultuoso (R\$ 120.483.589,75 em despesas)”, bem como da “falta da documentação comprobatória dos lançamentos ou

da correlação de datas e valores entre os lançamentos efetuados”, foi lavrado novo Termo de Intimação Fiscal, em 19/05/2021.

Conforme relatório fiscal, “após diversos pedidos de prorrogação o contribuinte solicitou que a entrega do termo de resposta se desse pessoalmente”, textual:

Mesmo em detrimento do isolamento social imposto pela pandemia atual, foi marcado para o dia 14/09/2021, quando o contribuinte compareceu à DRF/Belo Horizonte, na companhia de seu advogado e seu contador, apresentando termo de resposta.

No entanto o contribuinte em sua resposta apenas replicou a planilha enviada junto com o termo de intimação e promoveu a juntada de um pen-drive com documentos em ordem numérica.

Analizados os novos elementos apresentados, concluiu-se pela impossibilidade e imprestabilidade da plena identificação, conforme demonstrado a seguir:

Ao observar a tabela acima (trecho da planilha apresentada, fl.31), apresentada pelo contribuinte, em sua linha 11 está um lançamento de “Despesas Operacionais” no valor de R\$ 20,02. Ao tentar localizar o respectivo documento relacionado nos arquivos apresentados pelo contribuinte temos uma nota fiscal datada de 30/11/2016 no valor de R\$ 184,93, conforme destacado abaixo:

Cópia da Nota Fiscal (fl.32).

Ou seja, o documento apresentado não identifica ou comprova o lançamento efetuado.

Tais inconsistências se apresentam em toda a documentação juntada, tais como os comprovantes de despesas com frete que não possuem valor fiscal, de acordo com o exemplo a seguir. (grifo nosso)

Cópia de “Carta de Frete” (fl.33)

Ressalta-se que estamos falando de um universo de aproximadamente 80 mil documentos juntados ao DCC do contribuinte, sem que haja uma necessária correlação com o respectivo lançamento no Livro-Caixa. (grifo nosso)

Sublinho que é ônus do sujeito passivo comprovar a realização das despesas e dos investimentos com a atividade rural. A escrituração fiscal apresentada foi considerada inválida para a comprovação das operações de custeio e de investimentos ocorridas no ano-calendário de 2017.

Ressalta-se que a fiscalização iniciou-se em 19/12/2019, e toda a contabilidade referente ao ano-calendário 2017 deveria estar em ordem e disponível para a fiscalização.

Dessa forma, não é possível, de forma inequívoca, determinar a data e o pagamento de cada operação de custeio e ou investimento.

Apesar do contribuinte ter apresentado notas fiscais de várias compras realizadas, separadas por mês, devido à enorme quantidade de operações e prazos de pagamento, sem a correta escrituração em relação a devida identificação das despesas, o Livro-Caixa apresentado não se presta para apuração do resultado da atividade rural por meio de dedução das despesas de custeio e investimento. (grifo nosso)

Assim, pela imprestabilidade da escrituração apresentada, com fulcro no art. 53, §2º, do RIR/2018, arbitra-se a base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário, conforme a memória de cálculo.

Com efeito, revela-se improcedente a alegação do impugnante de nulidade do procedimento de arbitramento do resultado tributável da atividade rural, considerando que, apesar de ter sido apresentado elemento documental intitulado pelo sujeito passivo de “Livro Caixa”, os registros realizados naquele documento revelaram inconsistências capitais, como foi exaustivamente demonstrado, exemplificado e comprovado no relatório fiscal e acervo probatório (fls. fls.02/3.484), não permitindo sequer a identificação dos lançamentos realizados com os documentos apresentados, inexistindo, portanto, a possibilidade de se reconhecer uma relação biunívoca entre os registros e os documentos de suporte, materializando a imprestabilidade dos registros por ausência de plena identificação.

Veja-se que a fiscalização identificou inconsistência em toda a documentação juntada, não se baseou em apenas sete documentos. Apenas para exemplificar citou algumas relatório fiscal.

Acrescente-se que após o início do procedimento fiscal, quando há a perda de espontaneidade do contribuinte, descabe o exame de outras importâncias a título de despesas da atividade rural, **não comprovadamente escrituradas no livro-caixa** pelo sujeito passivo, para fins de redução do resultado tributável do ano-calendário (art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

Ademais, conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Ver. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. P. 405.) “[...] provar algo não significa simplesmente juntar um

documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento”.

Por fim, em petição juntada em dezembro/2023, o próprio contribuinte reconhece a inconsistência dos seus registros no livro-caixa. Afirmar que o livro apresentado com o recurso voluntário **não estava totalmente completo. Procedeu a nova análise e** apurou e constatou que **quase a totalidade**, precisamente **91,72%, dos registros** do seu livro-caixa referente ao ano-calendário de 2017 **conta com suporte**.

A despeito de não ser possível aceitar a escrituração apresentada em dezembro/2023, conforme disposto no § 6º do art. 60 do RIR/99, ela só confirma o que foi constatado pela fiscalização, pois mesmo depois de verificações pelo próprio contribuinte, anos depois, conforme informa o recorrente, apenas 91% dos registros contariam com suporte.

A legislação que rege a matéria é suficientemente clara: A falta da escrituração devidamente comprovada implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA

Diante da situação que se apresenta, desnecessária a realização de perícia ou diligência.

Conforme esclarecido, não há como afastar o arbitramento realizado devido à desconsideração do livro-caixa.

Quanto aos depósitos bancários, os argumentos de fato apresentados foram pontualmente analisados neste voto.

Considerando que os julgadores possuem o devido conhecimento especializado sobre a legislação e sua aplicação, e que não há dúvida quanto aos fatos que ensejaram o lançamento mantido, forma de apuração, base de cálculo e alíquotas aplicadas, prescindível a realização de diligência ou perícia. Nenhum documento novo foi apresentado no recurso, que demandasse exame por parte da fiscalização.

Nos termos do Código de Processo Civil, Lei 13.105/15, art. 464, § 1º, incisos I e II, a perícia será indeferida quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico ou for desnecessária em vista de outras provas produzidas.

MULTA

Quanto ao argumento sobre a multa ser desproporcional ou confiscatória, ele não pode ser apreciado em processo administrativo.

A validade ou não da lei, em face de suposta ofensa a princípio de ordem constitucional escapa ao exame da administração, pois se a lei é demasiadamente severa, cabe ao Poder Legislativo, revê-la, ou ao Poder Judiciário, declarar sua ilegitimidade em face da Constituição. Assim, a inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma norma não se discute na esfera

administrativa, pois não cabe à autoridade fiscal questioná-la, mas tão somente zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade tributária está vinculada.

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E a Súmula CARF nº 2 determina:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo da infração depósitos bancários de origem não comprovada: a) o montante de R\$ 169.117,48 relativo a cheques devolvidos; b) o valor de R\$ 19.023,00, relativo à movimentação bancária de mesma titularidade; c) os valores de R\$ 39.999,96 e R\$ 43.836,19, relativos a devolução de empréstimos; e d) o valor de R\$ 32.976,46, relativo a valor registrado no livro-caixa.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier