



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720482/2022-22
ACÓRDÃO	2202-011.536 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OZIRIS RIBEIRO SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITAS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE DOCUMENTOS. MANUTENÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (DRJ05), que julgou parcialmente procedente impugnação a auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), relativo aos anos-calendário de 2018 a 2021.

O lançamento baseou-se na apuração de: (i) omissão de receitas da atividade rural (2018 a 2020); (ii) despesas da atividade rural não comprovadas (2018 e 2020); (iii) omissão de resultado tributável (2020); e (iv) compensação indevida de prejuízos da atividade rural (2021).

O acórdão recorrido reconheceu, em parte, as alegações do contribuinte, afastando parcialmente glosas relativas a despesas e receitas, com consequente redução proporcional do crédito tributário.

II.	QUESTÃO	EM	DISCUSSÃO
4.	Há cinco	questões	em discussão:
(i) saber se a fiscalização incorreu em ilegalidade ao considerar como receita tributável valores constantes de notas fiscais não acompanhadas de efetivo recebimento, em afronta ao regime de caixa aplicável à atividade			

rural;

(ii) saber se as despesas da atividade rural glosadas foram comprovadas mediante documentos idôneos, nos termos do art. 10 da IN SRF nº 83/2001;

(iii) saber se houve omissão de resultado tributável no exercício de 2020;

(iv) saber se foi indevida a compensação de prejuízos da atividade rural em 2021;

(v) saber se há nulidade do julgamento de primeira instância por ausência de diligência ou indeferimento de provas.

III. RAZÕES DE DECIDIR

5. A preliminar de nulidade por cerceamento de defesa foi afastada. O indeferimento de diligência encontra amparo no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 e na Súmula CARF nº 163, desde que devidamente fundamentado, o que se verificou no caso.

6. Os documentos apresentados apenas com o recurso voluntário foram desconsiderados, por ausência de demonstração de fato superveniente ou força maior, conforme entendimento da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção.

7. Quanto à omissão de receitas, o contribuinte não logrou demonstrar a não ocorrência das operações indicadas nas notas fiscais eletrônicas emitidas ou vinculadas ao seu CPF. A ausência de prova do não recebimento impossibilita o afastamento da tributação sob o regime de caixa.

8. As alegações de duplicidade de notas (saída e entrada) não foram comprovadas de forma cabal, não sendo possível afastar a presunção de veracidade das notas fiscais eletrônicas, conforme art. 6º da IN SRF nº 83/2001.

9. Em relação às despesas de 2018, foi reconhecida a validade parcial dos documentos apresentados. Mantiveram-se as glosas referentes a lançamentos amparados apenas em declarações de terceiros, sem suporte documental idôneo.

10. Em relação às despesas de 2020, especificamente quanto ao valor de R\$ 2.829.600,00, houve reconhecimento da neutralidade da operação em razão de devolução devidamente documentada, afastando-se a glosa.

11. Quanto à omissão de resultado tributável em 2020, mesmo com o reconhecimento parcial das despesas, subsistiu acréscimo patrimonial não declarado, legitimando a manutenção do lançamento.

12. A compensação de prejuízos em 2021 foi corretamente glosada, por ausência de saldo negativo acumulado após os ajustes definitivos nos

exercícios anteriores.

13. Nos termos da Súmula CARF nº 163: *"O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis."*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, **6ª TURMA/DRJ05**, de lavra **da Auditora Fiscal Marialva de Castro Calabrich Schlucking** (Acórdão nº 105-013.097):

Trata o presente processo de Auto de Infração-AI lavrado em face do contribuinte identificado supra, para constituição de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física-IRPF, no montante de R\$ 8.315.062,70 que, acrescido de multa e juros, totaliza R\$ 16.359.432,63, em razão da omissão de receitas da atividade rural, da compensação indevida de prejuízos da atividade rural, e de despesas da atividade rural não comprovadas, conforme Relatório Fiscal-RF anexo, das e-fls. 18/32.

De acordo com o relato fiscal, o sujeito passivo exerce a atividade pecuária nos imóveis denominados Fazenda Joaninha, Fazenda Santa Fé, Fazenda Barroso, Fazenda AGT Agropecuária e Fazenda Bom Jesus, na condição de proprietário, e nos imóveis denominados Fazenda Conquista e Fazenda Aranha, na condição de arrendatário.

A fiscalização informa que apurou divergências entre a receita informada através da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) e total de notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo, sendo que no Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 11, foi encaminhado ao sujeito passivo Anexo contendo Demonstrativo de Receitas e Despesas, discriminando os valores constantes nas Declarações do sujeito passivo para os anos-calendário de 2018 a 2020, e os apurados pela fiscalização nesse mesmo período. Em relação às divergências dos anos-calendário de 2018 e 2019, o sujeito passivo somente se manifestou, através de seu procurador, após o Termo de Constatação e Intimação nº 10, informando que poderia existir notas de receita em duplicidade. No entanto, não apresentou outros elementos para comprovar sua tese de duplicidade.

Diante disso, como as divergências entre a receita declarada da atividade rural e a apurada pela fiscalização, nos anos-calendário de 2018 a 2020, conforme Tabela I abaixo, não foram esclarecidas, a diferença entre o apurado e o escriturado foi objeto de lançamento como omissão de receitas da atividade rural: [...]

Ainda, de acordo com o RF, o sujeito passivo, mesmo após intimado, não comprovou as despesas escrituradas em seu livro-caixa do ano-calendário de 2018 na conta 2.23.004 (outras despesas da pecuária), não tendo apresentado notas fiscais ou comprovantes de pagamentos dos valores totais lançados. Para o ano-calendário de 2020, foi solicitado comprovação do efetivo pagamento de custeio e/ou investimento da atividade rural, conforme Anexo II do Termo de Intimação Fiscal nº 9, sendo que o sujeito passivo, apresentou dois comprovantes de transferência bancária para a empresa Alivor Agropecuária LTDA. Esses comprovantes, apesar de valores superiores aos escriturados no LCDPR, foram aceitos pela fiscalização e, para o outro lançamento, não houve qualquer comprovação, tendo sido glosados os seguintes valores de despesas/custeio da atividade rural não efetivamente comprovados: [...]

Conforme relato fiscal, no ano-calendário de 2020, a fiscalização apurou divergência entre os valores informados no Livro Caixa Digital do Produtor Rural e aqueles informados na Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF), conforme Anexo apresentado no Termo de Intimação Fiscal nº 9, sendo que o sujeito passivo não apresentou qualquer elemento ou justificativa para tal fato.

Dessa forma, essa diferença foi adicionada ao resultado tributável da atividade rural apurado pelo sujeito passivo e apresentado à administração tributária através de sua DIRPF.

Em relação ao ano-calendário de 2021, o sujeito passivo utilizou prejuízos fiscais apurados nos anos-calendário anteriores na dedução do resultado tributável desse período. Porém, após os devidos ajustes efetuados pela fiscalização, os prejuízos apurados pelo sujeito passivo referentes aos anos-calendário de 2018 a 2020 deixaram de existir, razão pela qual houve o lançamento do valor utilizado na compensação do resultado da atividade rural desse ano-calendário. Por fim, a fiscalização informa que, como não restou evidenciada na conduta do interessado o dolo, aplicou a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Cientificado, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico, em 14/06/2023, conforme e-fls. 929, o contribuinte apresenta, em 14/07/2023, sua impugnação de e-fls. 3783/3790 contestando o lançamento, nos termos a seguir resumidos:

Afirma não reconhecer a omissão de receitas apontada, uma vez que a receita não é reconhecida quando a nota é emitida, mas sim quando o valor é recebido, consoante o regime de caixa;

Colaciona a tabela a seguir onde afirma incluir as receitas apontadas pela fiscalização e o valor efetivamente recebido pelo contribuinte;

Aduz que as notas fiscais são emitidas por terceiros, na expectativa de entrega futuras, que podem não ocorrer e que estas notas são emitidas antecipadamente com o fim de lastrear operação de créditos bancários que também podem não ocorrer, gerando distorções com valores de vendas que nem ocorreram, razão pela qual, consoante art. 56 do RIR, tem que ser considerado como receita da atividade rural somente o valor efetivamente recebido pelo contribuinte;

Afirma que, nesse contexto, a mera existência de nota fiscal emitida por terceiros não é suficiente para constituição do crédito tributário, caso o auto de infração não seja instruído com os documentos necessários para demonstração da infração imputada, sendo certo que a Autoridade Fiscalizadora demonstre a prática de ato ilícito do contribuinte, sob pena de infringir o princípio do devido processo legal, bem como o do contraditório e da ampla defesa, e até mesmo na forma do Decreto nº70.235/1972;

Explica que, conforme procedimento normal para as vendas de produção rural para os grandes frigoríficos e usuários de soja, o contribuinte emite uma nota de venda para o transporte dos produtos de sua propriedade até o destino e, após a chegada no estabelecimento final, o comprador emite em seu sistema uma nota fiscal de entrada com o peso que ele reconhece, o qual pode ser um pouco a acima ou pouco abaixo da nota que transportou a mercadoria;

Colaciona a seguinte tabela, onde aponta venda duplicada na apuração fiscal, uma vez que foram somadas a notas de saída emitida pelo contribuinte e a nota de entrada emitida pelo comprador, ratificando que as notas de saídas têm CFOP 5.101 e as de entrada 1.101;

Solicita que as notas acima sejam excluídas das receitas e, pelos motivos expostos, impugna todo o valor lançado a título de omissão de receitas no auto de infração;

Com relação às despesas do ano 2018, afirma que não há diferença e que, para comprovar, segue em anexo “notas faltantes” que zerariam a diferença, segundo a defesa;

Com relação às despesas do ano 2020, afirma que o livro caixa digital enviado em 2020 teve um erro sistêmico que só foi identificado posteriormente, mas que, na declaração de IR, os valores foram transcritos de forma correta;

Afirma que um novo arquivo foi transmitido para que a equipe de fiscalização possa comprovar os lançamentos declarados na declaração de imposto de renda 2020, e que anexa a documentação comprobatória;

Com relação à despesa não comprovada de Nf nº 4150760 do CPF 992.677.131-91 valor R\$ 2.829.600,00 de 19/10/2020, informa que, em 16/10/2020 o contribuinte emitiu uma nota de venda n. 4.149.616 valor R\$ 2.829.600,00, e, em 19/10/2020 o Sr. Ercinon Brito devolveu a mesma quantidade e valor de gado através da NFe 4.150.760 não havendo para esta nota movimentação financeira, porém as duas notas estão lançadas no livro caixa pois elas se anulam, colacionando as seguintes imagens ao corpo da sua impugnação;

Aduz que, pelos motivos já expostos, não se pode falar em omissão de resultado tributável da atividade rural e nem, conseqüentemente, em compensação indevida de prejuízos da atividade rural. Por fim, o impugnante requer ainda:

- a) Requer que o presente auto seja convertido em diligência para que seja comprovado através da documentação acostada a veracidade dos valores lançados a título de despesas nas declarações de imposto de renda a título de atividade rural;
- b) Requer que seja considerado com receitas apenas os valores realmente recebidos pelo contribuinte;
- e c) Requer o presente auto de infração seja declarado totalmente improcedente pelos fatos acima expostos.

Em 09/04/2024, converti o processo em diligência para esclarecimentos relacionados às despesas glosadas, conforme Despacho de Diligência-DD de e-fls. 3800/3804, tendo a autoridade lançadora se manifestado às e-fls. 3870/3874, colacionando os Anexos I, II, III e IV de e-fls. 3874/3885. Cientificado do DD, em 18/06/2024, conforme e-fls. 3887, o contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade de e-fls. 3892/3900, em 18/07/2024.

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF
Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

CERCEAMENTO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. DEVIDO PROCESSO LEGAL.

Para caracterização do cerceamento de defesa, do contraditório e do devido processo legal, seria necessário que a falta de entrega ao contribuinte de todos os demonstrativos, termos e esclarecimentos mencionados no lançamento, além da falta de intimação, para que o sujeito passivo possa defender-se, como também os requisitos do art. 10 do DC nº 70.235/72. A lavratura do auto de infração com observância dos requisitos legais e a entrega ao contribuinte dos demonstrativos nele mencionados, dando-lhe conhecimento do inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive dos valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributada, afasta quaisquer alegações de cerceamento do direito de defesa.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RENDIMENTO DA ATIVIDADE RURAL.

O resultado da exploração da atividade rural deve ser apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deve abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado do resultado do julgamento em **26/08/2024**, uma **segunda-feira** (fls. 3.932), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em **25/09/2024**, uma **quarta-feira** (fls. 3.934), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) A glosa das despesas da atividade rural constantes em notas fiscais acompanhadas de recibos viola o art. 10 da IN SRF nº 83/2001, porquanto tal dispositivo admite, como documentos idôneos para a comprovação das despesas de custeio e investimentos, não apenas notas fiscais, mas também recibos e outros documentos, não havendo exigência legal de apresentação de comprovantes bancários ou transferências eletrônicas.

b) A manutenção da glosa das despesas da atividade rural do ano-calendário de 2018 contraria o art. 18, §1º, da Lei nº 9.250/1995 e o art. 53, §1º, do RIR/2018, pois tais dispositivos definem como idôneos os documentos que identifiquem o beneficiário, o valor e a data da operação, o que se verifica nos documentos acostados.

c) A imputação de omissão de receitas da atividade rural referente ao ano-calendário de 2018 fere o art. 56 do RIR/2018, dado que os valores correspondem a notas fiscais emitidas sem correspondente ingresso financeiro, sendo tais documentos utilizados apenas para lastrear operações bancárias ou movimentações sem entrega de mercadoria, o que afasta a caracterização de receita bruta recebida.

d) A manutenção da autuação por omissão de resultado tributável da atividade rural no ano-calendário de 2020 viola o art. 147, §1º, do CTN, pois a diferença entre os valores do LCDPR e da DIRPF foi sanada mediante envio de retificação formal contendo arquivos .txt, que comprovam a totalidade das despesas declaradas, sendo incabível a tributação sobre diferença meramente formal.

e) A imputação de compensação indevida de prejuízos da atividade rural no ano-calendário de 2021 ofende o princípio da legalidade tributária, na medida em que os prejuízos compensados decorrem de valores corretamente apurados e comprovados nos anos anteriores, sendo ilegítima sua desconsideração com base em ajustes posteriores e precários promovidos pela fiscalização.

f) A glosa da totalidade das receitas da atividade rural com base apenas na existência de notas fiscais de entrada ofende o art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, pois o ônus da prova é do Fisco, sendo-lhe vedado presumir o recebimento financeiro apenas com base na existência de tais documentos, sem comprovação efetiva de ingresso patrimonial no contribuinte.

g) A restrição à apresentação de novos documentos comprobatórios nesta fase processual viola os princípios da verdade material, da formalidade moderada, da efetividade do processo administrativo fiscal e da cooperação, haja vista que o objetivo do processo administrativo tributário é a correta constituição do crédito tributário, devendo-se admitir a juntada de provas mesmo em grau recursal.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a. pelo recebimento, conhecimento e processamento do presente Recurso Voluntário, uma vez que é competente, cabível e tempestivo;
- b. pelo deferimento da juntada do acervo probatório anexo ao presente Recurso Voluntário (DOCS. 01 e 02), norteadas pelos Princípios da Verdade Material, da Racionalidade, da Formalidade Moderada, da Efetividade do Processo Administrativo Fiscal e da Cooperação, bem como pela jurisprudência do CARF – tópico III;
- c. pelo absoluto provimento deste Recurso Voluntário, resultando na reforma integral do Acórdão nº 105-013.097 prolatado pela Egrégia 6ª Turma da DRJ05 (fls. 3903-3923) e na improcedência integral do AIIM, observando-se os seguintes pedidos e comprovações:
 - c.1. AC 2018 – deferimento e aceite das comprovações de Despesas da Atividade Rural já realizadas nestes autos com notas fiscais e declarações de recibo – extrapolando os próprios termos do art. 10 da IN SRF nº 83/2001 – que foram sumária e inexplicavelmente rejeitadas pela Autoridade Julgadora – tópico IV.1.;
 - c.2. AC 2018 – deferimento e aceite das novas comprovações de Não Ocorrência de Omissão de Receitas da Atividade Rural (DOC. 01) – tópicos IV.2. e III;
 - c.3. AC 2020 – deferimento e aceite do aprofundamento das comprovações de

Despesas da Atividade Rural (DOC. 02), que resultam na absoluta improcedência do AIIM e ainda comprovam prejuízos fiscais para o AC 2021 – tópicos V.1. e III; c.4. AC 2021 – deferimento do pedido de improcedência da acusação de Compensação Indevida de Prejuízos da Atividade Rural realizada no AIIM e o aceite do comprovado prejuízo fiscal do AC 2020, pelas razões expostas – tópico VI; c.5. ACs 2018, 2019 e 2020 – deferimento do pedido de improcedência da acusação de Omissão de Receitas da Atividade Rural realizada no AIIM, pelas razões expostas – tópico VII; d. pela prova do alegado através de todos os meios de prova possíveis e admitidos em direito, especialmente pela juntada de prova documental, perícia técnica e sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

1 CONHECIMENTO

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, revisito brevemente o quadro fático-jurídico em exame nestes autos.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF)**, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

1. **Omissão de receitas da atividade rural**, nos exercícios de 2018, 2019 e 2020, com fundamento nos arts. 57 a 61, 71 e 83 do RIR/99; arts. 50 a 54, 63 e 76 do RIR/18; art. 1º, inciso IX e parágrafo único da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 13.149/15.
 - o Valores apurados:
 - R\$ 3.223.438,07 (31/12/2018)
 - R\$ 4.585.347,82 (31/12/2019)

- R\$ 122.148,30 (31/12/2020)
- 2. **Compensação indevida de prejuízos da atividade rural**, no exercício de 2021, com fundamento nos arts. 58 e 76 do RIR/18; art. 1º, inciso IX e parágrafo único da Lei nº 11.482/07.
 - Valor apurado: R\$ 4.920.245,82 (31/12/2021)
- 3. **Despesa da atividade rural não comprovada**, nos exercícios de 2018 e 2020, com fundamento nos arts. 62, 71 e 83 do RIR/99; arts. 55, 63 e 76 do RIR/18; art. 1º, inciso IX e parágrafo único da Lei nº 11.482/07.
 - Valores apurados:
 - R\$ 2.209.481,16 (31/12/2018)
 - R\$ 2.829.600,00 (31/12/2020)
- 4. **Omissão de resultado tributável da atividade rural**, no exercício de 2020, com fundamento nos arts. 1º a 8º e 13 a 22 da Lei nº 8.023/90; arts. 9º, 17 e 18 da Lei nº 9.250/95; art. 59 da Lei nº 9.430/96; art. 1º, inciso IX e parágrafo único da Lei nº 11.482/07; arts. 50 a 55, 63 e 76 do RIR/18.
 - Valor apurado: R\$ 12.443.666,98 (31/12/2020)

O crédito tributário constituído totalizou R\$ 16.359.432,63, composto pelos seguintes valores:

- **Imposto de Renda devido:** R\$ 8.315.062,70
- **Multa proporcional de 75%:** R\$ 6.236.297,01
- **Juros de mora (calculados até 06/2023):** R\$ 1.808.072,92.

A autoridade fiscal promoveu o procedimento fiscal após ciência dada à parte interessada por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 18 de maio de 2021, com posterior lavratura de múltiplos termos de intimação e constatação, estendendo-se até abril de 2023, com várias solicitações de documentos, esclarecimentos e respostas parciais por parte do contribuinte.

No mérito, a fiscalização identificou as seguintes infrações à legislação tributária, relacionadas à atividade rural:

1. **Omissão de receitas da atividade rural**, nos anos-calendário de 2018 a 2020, com base em divergências entre os valores declarados na DIRPF e os valores efetivamente apurados com base nas notas fiscais eletrônicas e no Livro Caixa Digital do Produtor Rural (LCDPR). Apesar da alegação do contribuinte sobre possível duplicidade de notas fiscais (emissão simultânea por ele e por frigoríficos), não foram apresentados elementos de prova suficientes para afastar a conclusão fiscal.

2. **Despesas não comprovadas**, nos anos-calendário de 2018 e 2020. Em 2018, o contribuinte não comprovou valores lançados sob a rubrica "outras despesas da pecuária". Em 2020, apresentou apenas parte dos comprovantes solicitados, tendo sido glosadas despesas sem documentação hábil.
3. **Omissão de resultado tributável da atividade rural**, no exercício de 2020, apurada em razão da divergência entre os valores informados no LCDPR e os lançados na DIRPF. O contribuinte não apresentou justificativa ou documentação para explicar a diferença, a qual foi então adicionada ao resultado tributável.
4. **Compensação indevida de prejuízos da atividade rural**, no ano-calendário de 2021. A dedução foi considerada indevida em razão da desconsideração dos prejuízos declarados para os anos anteriores, após as glosas promovidas pela fiscalização. Dessa forma, houve lançamento do valor compensado indevidamente.

Concluiu-se, assim, pela constituição de crédito tributário mediante lançamento de ofício do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, com base na correção das bases de cálculo após as glosas e adições referidas. A multa aplicada foi a prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, por não ter sido identificada prática dolosa ou qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar ter exercido atividade rural no período de 2018 a 2021 e afirmar que os lançamentos efetuados pela fiscalização se basearam em premissas equivocadas, especialmente quanto à apuração de receitas, despesas e resultado tributável da atividade rural.

Defendeu que a apuração da Receita Federal desconsiderou o regime de caixa aplicável à tributação da atividade rural, conforme previsto no art. 56 do Decreto nº 9.580/2018. Nesse regime, apenas os valores efetivamente recebidos devem ser considerados como receita tributável, e não aqueles simplesmente constantes em notas fiscais emitidas por terceiros. Alegou que muitas dessas notas referem-se a operações não efetivadas ou lançadas de forma antecipada para fins de controle de estoque ou obtenção de crédito bancário.

Apontou também a existência de **receitas em duplicidade**, sustentando que o procedimento usual nas transações com grandes frigoríficos envolve a emissão, para uma mesma operação, de nota fiscal de saída pelo contribuinte e de nota fiscal de entrada pelo comprador, o que teria inflado indevidamente os valores considerados como receita. Apresentou dois exemplos de duplicidade e pediu o expurgo desses lançamentos.

Quanto às **despesas não comprovadas**, afirmou que, no exercício de 2018, todas as despesas estavam devidamente lançadas no livro-caixa, embora parte delas tenha sido agrupada. Informou que os comprovantes faltantes foram anexados à impugnação. No exercício de 2020, relatou erro sistêmico na geração do Livro Caixa Digital, posteriormente corrigido com a

transmissão de novo arquivo. Com relação à nota fiscal de R\$ 2.829.600,00, considerada não comprovada, esclareceu que a operação de venda foi anulada por devolução em igual valor e quantidade, estando ambas as notas escrituradas no livro-caixa para que se anulem mutuamente.

Rechaçou a acusação de **omissão de resultado tributável**, reiterando a aplicação do regime de caixa e a ausência de valores omitidos após a retificação documental. Quanto à **compensação de prejuízos da atividade rural em 2021**, sustentou que todos os lançamentos foram idôneos e respaldados por documentação acostada à impugnação.

Ao final, pediu:

- a) a conversão do feito em diligência, para comprovação documental das despesas lançadas;
- b) o reconhecimento de que somente os valores efetivamente recebidos constituem receita tributável;
- c) a declaração de improcedência integral do auto de infração.

Ao apreciar a impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem **julgá-la parcialmente procedente**, para excluir parte do crédito tributário lançado, conforme fundamentos constantes do voto da relatora.

O julgamento reconheceu a **parcial procedência da impugnação** nos seguintes termos:

1. **Cerceamento de defesa:** Rejeitou a alegação de violação ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, entendendo que o contribuinte teve pleno acesso aos elementos do lançamento, bem como oportunidade de apresentar manifestações e documentos ao longo do procedimento fiscal. Citou-se, ainda, a Súmula CARF nº 162, no sentido de que o contraditório se instaura com a impugnação.
2. **Omissão de receitas:** Manteve-se a glosa promovida pela fiscalização, ao considerar que as alegações do contribuinte sobre duplicidade de notas fiscais e emissão por terceiros não vieram acompanhadas de provas suficientes, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72. Reconheceu-se que notas fiscais eletrônicas de entrada também constituem prova da receita bruta da atividade rural, conforme o art. 6º da IN SRF nº 83/2001.
3. **Despesas não comprovadas – ano-calendário de 2018:** Após diligência, foram consideradas comprovadas parcialmente as despesas inicialmente glosadas. A base de cálculo foi ajustada para refletir a comprovação de parte dos pagamentos, desconsiderando documentos que consistiam apenas em declarações dos emissores das notas, sem respaldo documental válido.
4. **Despesas não comprovadas – ano-calendário de 2020:** A despesa de R\$ 2.829.600,00, inicialmente glosada, foi considerada comprovada após diligência complementar que reconheceu a devolução da mercadoria no mesmo valor e quantidade, constando ambas as notas no livro-caixa.

5. **Compensação de prejuízos em 2021:** Ainda que parte das despesas glosadas tenha sido restabelecida, os ajustes não foram suficientes para alterar o resultado positivo dos anos anteriores, razão pela qual manteve-se a glosa da compensação de prejuízos no exercício de 2021.

Ao final, procedeu-se à **reapuração do imposto devido**, com redução proporcional da base de cálculo do IRPF nos anos de 2018 e 2020. O crédito tributário restante não foi submetido a recurso de ofício por se situar abaixo do limite previsto na Portaria MF nº 2/2023.

Inconformado com esse resultado, o recorrente interpôs o presente recurso voluntário, no qual argumenta-se, em síntese, que o acórdão recorrido incorreu em erro ao manter parte do crédito tributário, por desconsiderar provas e fundamentos suficientes para a exclusão integral das exigências fiscais.

Sustenta, inicialmente, que o acórdão manteve indevidamente a **tributação de receitas não auferidas**, ignorando que, na sistemática da atividade rural, amparada no art. 56 do RIR/2018, o regime de caixa é imperativo para apuração do resultado tributável. Reitera que muitas das notas fiscais consideradas como indicativas de receita foram emitidas por terceiros (frigoríficos e cooperativas) por razões operacionais (logística ou crédito), sem que a venda efetivamente tenha ocorrido ou sem que tenha havido recebimento.

Renova a tese de que a apuração da fiscalização considerou **notas fiscais em duplicidade**, relativas à mesma operação de venda — uma emitida pelo contribuinte (CFOP 5.101) e outra, de entrada, emitida pelo comprador (CFOP 1.101). Tais documentos, a seu ver, não deveriam ter sido somados como se representassem operações distintas. Aponta, ainda, que os exemplos concretos dessas duplicidades foram apresentados e desconsiderados sem motivação adequada .

Quanto às **despesas glosadas**, a parte-recorrente contesta a validade da exigência de apresentação exclusiva de comprovantes bancários (transferências ou cheques) para reconhecer a efetividade dos dispêndios. Argumenta que a fiscalização desconsiderou **recibos de pagamento e declarações dos fornecedores** como documentos válidos, contrariando o disposto no art. 10 da IN SRF nº 83/2001, que prevê que as despesas podem ser comprovadas por documentos usualmente utilizados na atividade rural.

Sustenta que a exigência de comprovante bancário, além de não estar prevista em norma específica, impõe ônus excessivo e desproporcional ao contribuinte, especialmente em operações com fornecedores de pequeno porte, em que o pagamento por meio físico (espécie ou cheque) é prática usual. Reforça que os documentos acostados demonstram, com segurança, a existência das despesas questionadas, e que a glosa parcial afronta os princípios da razoabilidade e da presunção de boa-fé .

Quanto à **compensação de prejuízos em 2021**, afirma que, uma vez reconhecidas as despesas e ajustado o resultado dos exercícios anteriores, subsiste saldo negativo suficiente para

justificar a dedução operada. Ressalta que os prejuízos compensados foram regularmente apurados e declarados, conforme autoriza o art. 1º, §1º, inciso IX, da Lei nº 11.482/07.

Ao final, a parte-recorrente **pede**:

- a) o conhecimento e provimento integral do recurso voluntário;
- b) o reconhecimento da **inexistência de omissão de receitas** e da **regularidade das despesas glosadas**;
- c) o consequente cancelamento integral do crédito tributário lançado.

É possível visualizar as questões fundamentais deste exame a partir da seguinte matriz:

Ord.	MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO – Autoridade Lançadora	ARGUMENTO NA IMPUGNAÇÃO	FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO	ARGUMENTO NAS RAZÕES RECURSAIS
1	Receitas omitidas: A fiscalização constatou diferença entre receitas declaradas e receitas apuradas com base em notas fiscais eletrônicas (NF-e) emitidas em nome do contribuinte, constantes do SPED. Fundamentou que, segundo o art. 56 do RIR/2018 e normas correlatas, essas receitas devem compor a base de cálculo da atividade rural.	O contribuinte alegou que muitas notas fiscais foram emitidas por terceiros (frigoríficos e cooperativas), sem que tenha havido efetivo recebimento, conforme exige o regime de caixa. Apontou também que parte das notas representa duplicidade , pois a mesma operação geraria nota de saída (CFOP 5.101) e de entrada (CFOP 1.101), que teriam sido somadas indevidamente.	O acórdão rejeitou a alegação de notas emitidas por terceiros, por ausência de comprovação. Afirmou que o contribuinte não apresentou prova do não recebimento. Quanto à duplicidade, considerou que a simples alegação não é suficiente para afastar a presunção de veracidade das NF-e, nos termos do art. 6º da IN SRF nº 83/2001.	O recorrente reafirma que, sob o regime de caixa, somente valores efetivamente recebidos constituem receita tributável. Argumenta que apresentou exemplos concretos de duplicidade e que o julgador não os considerou. Reitera que notas emitidas por terceiros sem operação efetiva não podem justificar crédito tributário.
2	Despesas não comprovadas – 2018: A fiscalização glosou despesas lançadas no livro-caixa por ausência de documentação idônea, em especial comprovantes bancários (transferências ou cheques). Alegou que declarações avulsas de fornecedores não constituem documentos válidos para fins fiscais.	O contribuinte afirmou que as despesas estavam escrituradas regularmente e os documentos faltantes foram posteriormente anexados. Atribuiu eventual divergência a agrupamento de lançamentos no livro-caixa.	O acórdão reconheceu a comprovação parcial das despesas, após diligência, mas manteve a glosa de parte delas por entender que declarações unilaterais de fornecedores não substituem comprovantes válidos (como pagamentos rastreáveis).	O recorrente reitera que apresentou os documentos exigidos e que, para pequenos fornecedores, a comprovação por recibos é prática usual. Alega que a exigência de transferência bancária é indevida e desproporcional, pois não consta de norma específica. Cita o art. 10 da IN SRF nº 83/2001 como fundamento para admitir outros documentos.
3	Despesas não	O contribuinte	O acórdão acatou a	AUSENTE (não foi objeto

	comprovadas – 2020: A fiscalização glosou despesa de R\$ 2.829.600,00, referente a aquisição de gado, por ausência de comprovação documental.	esclareceu que a nota fiscal de compra foi anulada por devolução no mesmo valor, conforme nota de devolução emitida pelo comprador, e ambas constam do livro-caixa.	argumentação e reconheceu a comprovação integral , afastando a glosa.	de irrisignação recursal, pois o pleito foi acolhido).
4	Omissão de resultado tributável – 2020: A fiscalização considerou divergência entre o resultado informado na DIRPF e aquele apurado com base nos dados do LCDPR e cruzamento com notas fiscais, resultando em acréscimo patrimonial não justificado.	O contribuinte alegou que, uma vez reconhecido o regime de caixa e corrigidas as inconsistências nas despesas e receitas, não subsiste qualquer omissão de resultado tributável.	O acórdão entendeu que parte das glosas foi afastada, mas que os ajustes não foram suficientes para elidir o acréscimo tributável apurado. Manteve o lançamento com os ajustes devidos.	O recorrente sustenta que, após correções admitidas no acórdão (despesas restabelecidas), o resultado tributável do exercício não representa omissão. Argumenta que o lançamento deveria ser cancelado integralmente.
5	Compensação indevida de prejuízos – 2021: A fiscalização glosou a compensação, por entender que os prejuízos de anos anteriores foram desconsiderados após ajustes e glosas.	O contribuinte afirmou que, tendo sido demonstrada a regularidade dos prejuízos anteriores, estes devem ser considerados para fins de compensação.	O acórdão manteve a glosa, pois, ainda que parte das despesas tenha sido restabelecida, os ajustes não produziram saldo negativo a ser transportado para o exercício de 2021.	O recorrente insiste na existência de saldo negativo acumulado suficiente, e que os prejuízos estão devidamente declarados e comprovados. Requer a reforma da decisão e o reconhecimento da compensação.

Passo ao exame das preliminares.

3 PRELIMINARES

3.1 PRELIMINAR DE CONHECIMENTO DE DOCUMENTOS EXTEMPORÂNEOS

Não conheço dos documentos juntados extemporaneamente, tão-somente por ocasião da interposição do recurso voluntário (fls. 3.966-6.118/6.123-6.506).

Não obstante entendimento em sentido contrário, formado por ocasião do exame de recursos no âmbito da 1ª Turma Extraordinária desta 2ª Seção, observo que esta 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, desta 2ª Seção, firmou orientação quanto à impossibilidade de exame de nova documentação apresentada pelo recorrente, se ausente uma das hipóteses legais permissivas, interpretadas apenas com base no texto do Decreto 70.235/1972, sem a influência do CTN.

A propósito, transcrevo o seguinte trecho de manifestação apresentada pela Conselheira SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY, em assentada anterior:

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de concessão de prazo.

Doutro lado a preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais se o exame do resultado tributário do Recorrente apresenta-se diverso do originalmente exposto, contrário a própria peça recursal, e poderia ter sido levantado na fase defensiva.

As inovações devem ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Soma-se que, no recurso, o Recorrente não demonstrou a impossibilidade da apresentação documental, no momento legal, por força maior ou decorrente de fato superveniente.

Ressaltado meu entendimento divergente, baseado na leitura dos arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, e art. 50 da Lei 9.784/1999, associados à Súmula 473/STF, por força do Princípio do Colegiado, alinho-me à orientação que considera inadequada a apresentação de documentação por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Nessa linha, somente é cabível a apresentação posterior de documentos já existentes por ocasião da impugnação, se eles se destinarem a contrapor argumentação também inovadora, surgida originariamente por ocasião do julgamento da impugnação.

A propósito, transcrevo a seguinte ementa:

Numero do processo:10120.012284/2009-11

Turma:Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Wed Oct 27 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação:Tue Mar 15 00:00:00 UTC 2022

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2007 DEDUÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. RAZÕES PARA REJEIÇÃO DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS POR OCASIÃO DA IMPUGNAÇÃO SURGIDAS DURANTE O RESPECTIVO JULGAMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO CONJUNTAMENTE COM O RECURSO VOLUNTÁRIO PARA CONTRAPOSIÇÃO ESPECÍFICA À FUNDAMENTAÇÃO ADOTADA PELO COLEGIADO PRIMEIRO. POSSIBILIDADE.

Em regra e sob pena de preclusão, compete ao impugnante apresentar toda a documentação necessária para subsidiar suas alegações juntamente com a impugnação (art. 16, §§ 4º, 5º e 6º do Decreto 70.235/1972). Não obstante, a legislação de regência permite a apresentação superveniente de documentação, na hipótese desta se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Cabe a apresentação de acervo documental destinado a contrapor-se à fundamentação específica inaugurada durante o julgamento da impugnação.

DESPESAS MÉDICAS. PAGAMENTOS INVALIDADOS POR DEFICIÊNCIA FORMAL DA DOCUMENTAÇÃO. GLOSA DECORRENTE DA FALTA DE INDICAÇÃO DOS REQUISITOS ELEMENTARES. FALHA PARCIALMENTE SUPRIDA. O único fundamento adotado para a glosa das despesas médicas foi a ausência de requisitos formais da documentação inicialmente apresentada (art. 80 do Decreto 3.000/1999). Suprida parcialmente a deficiência formal, deve-se reconhecer o direito às despesas realizadas com tratamento médico.

Numero da decisão: 2001-004.652

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário de modo a reformar o r. acórdão-recorrido tão-somente na parte em que manteve a proibição (“glosa”) do emprego das despesas para pagamento de serviços de psicologia feitos durante o ano de 2006 em benefício de Kamylla Franco Peres Campos (CPF 730.695.821-68; CRP 09/4695), no valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais). Em consequência, determino à d. autoridade fiscal que proceda ao recálculo do valor do tributo devido a título de IRPF incidente sobre os fatos havidos em 2006 e oferecidos ao ajuste anual em 2007, com o reconhecimento do direito à dedução indicada. (documento assinado digitalmente) Honório Albuquerque de Brito - Presidente (documento assinado digitalmente) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a) Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honório Albuquerque de Brito (Presidente).

Nome do relator: THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO

Diante do exposto, rejeito o requerimento para exame dos documentos juntados extemporaneamente.

3.2 PRELIMINAR DE NULIDADE POR AUSÊNCIA DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Afasto a preliminar de nulidade do julgamento, por suposto cerceamento de defesa, porquanto a desnecessidade de realização da diligência está fundamentada, ainda que o recorrente não concorde com as conclusões a que chegou o órgão julgador de origem.

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário” e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corinto Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corinto Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade

lógica, ainda assim seria necessário que o exame da impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.
2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.
3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.
4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (*Libertà personale dell'imputato e costituzione*. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."
5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação *per relationem*. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.
6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.
7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

Desde que bem motivada e fundamentada, a dispensa de diligência não viola o contraditório, a ampla defesa ou o devido processo legal, bem como não implica cerceamento de defesa, nos termos da Súmula CARF 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Evidentemente, a presença de motivação e de fundamentação ao ato de indeferimento da diligência é plenamente controlável no âmbito administrativo, pois não há discricionariedade ao agente público na busca pela adequada constituição do crédito tributário.

No caso em exame a diligência é prescindível, na medida em que a indicação de valores eventualmente não recebidos era dado de conhecimento do contribuinte, que poderia ter apresentado, logo de início, a lista dos valores que deveriam ser excluídos da base calculada do tributo, dada a observância do regime de caixa.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

Sem outras preliminares, passo ao exame do mérito.

4 MÉRITO

4.1 TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS NÃO EFETIVAMENTE RECEBIDAS. FALTA DE SUPORTE PROBATÓRIO.

No julgamento de origem, o órgão julgador entendeu por bem manter a exigência fiscal relativa à omissão de receitas, ao considerar válidas as informações extraídas de documentos fiscais eletrônicos (notas fiscais de entrada e de saída), vinculadas ao CPF da parte-autuada, conforme registro no ambiente SPED, sem que esta houvesse demonstrado, de forma idônea, que tais documentos não refletiriam operações efetivamente realizadas. Rejeitou-se, assim, a tese de que os lançamentos fiscais teriam se baseado em notas emitidas por terceiros ou em duplicidade, por ausência de elementos de prova que afastassem a presunção de veracidade dos documentos fiscais eletrônicos.

Em sede recursal, a parte-recorrente reiterou que os valores considerados pela fiscalização não refletem receitas efetivamente auferidas. Alega que a sistemática usual da atividade agropecuária envolve a emissão de nota fiscal de saída pelo produtor, para viabilizar o transporte da mercadoria, e posterior emissão de nota fiscal de entrada pelo adquirente, ao reconhecer o peso final entregue. Segundo sustenta, a fiscalização somou ambas como se fossem operações autônomas,

gerando duplicidade. Ademais, afirma que diversas notas foram emitidas por terceiros para fins de logística ou crédito bancário, sem qualquer reflexo financeiro, e que, portanto, sob o regime de caixa, não haveria que se falar em receita tributável.

Ocorre que, embora o recorrente invoque o regime de caixa como regra de apuração da atividade rural, nos termos do art. 56 do RIR/2018, tal regime não exime o contribuinte de comprovar a efetiva ausência de ingresso de valores. A mera alegação de duplicidade ou de emissão por terceiros não possui aptidão, por si só, para elidir a presunção legal de veracidade que reveste os documentos fiscais eletrônicos regularmente emitidos e registrados em sistemas oficiais. Nesse ponto, é consolidado o entendimento de que incumbe ao contribuinte, nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, apresentar os elementos de convicção necessários à superação da presunção do lançamento. Não tendo a parte-recorrente logrado demonstrar que as notas indicadas como indevidas não geraram receita, tampouco logrado comprovar sua ineficácia jurídica ou material, impõe-se manter a glosa tal como efetuada, como já decidido no acórdão recorrido.

4.2 DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL NÃO COMPROVADAS – EXERCÍCIO DE 2018

No julgamento de origem, reconheceu-se a parcial procedência da impugnação no tocante às despesas do exercício de 2018. Após diligência, admitiram-se como comprovadas determinadas despesas antes glosadas, mas manteve-se a desconsideração de lançamentos apoiados exclusivamente em declarações de terceiros ou documentos desacompanhados de lastro financeiro idôneo, como comprovantes de pagamento ou documentos fiscais válidos.

O recorrente, em sede recursal, sustenta que a exigência de documentos bancários para comprovação das despesas é desarrazoada e desproporcional, em especial no contexto da atividade rural, na qual é comum o uso de recibos e pagamentos em espécie, notadamente em transações com fornecedores de pequeno porte. Assevera que foram anexados recibos e declarações que comprovam a ocorrência das operações, nos termos do art. 10 da IN SRF nº 83/2001, o qual admite documentos usualmente utilizados na atividade rural.

A despeito do esforço argumentativo, a decisão de origem observou com acuidade que a comprovação de despesas deve estar fundada em documentação idônea, suficiente e contemporânea, que permita verificar a efetividade da operação, a identidade do beneficiário, o valor e a data. Ainda que a instrução normativa citada permita certa flexibilidade na forma documental, não afasta a exigência de que os elementos apresentados permitam controle objetivo e cruzamento por parte da administração tributária. Declarações unilaterais de fornecedores, desacompanhadas de qualquer outro elemento probatório, carecem da força probante necessária para infirmar o lançamento. Assim, não há fundamento jurídico para afastar a glosa mantida no julgamento a quo.

4.3 DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL NÃO COMPROVADAS – EXERCÍCIO DE 2020

No acórdão recorrido, foi reconhecida a procedência da alegação de que determinada despesa glosada pela fiscalização, no valor de R\$ 2.829.600,00, havia sido anulada por devolução documentada de mercadoria, cujos registros constavam do livro-caixa. Com isso, afastou-se a glosa e reconheceu-se a neutralidade da operação no resultado da atividade rural.

A parte-recorrente não interpôs recurso quanto a esse ponto, razão pela qual não há controvérsia remanescente a ser analisada neste aspecto.

4.4 OMISSÃO DE RESULTADO TRIBUTÁVEL – EXERCÍCIO DE 2020

O acórdão de primeira instância manteve, com ajustes, a exigência relativa à omissão de resultado tributável no exercício de 2020. Embora tenha reconhecido parte das despesas como válidas, entendeu que os elementos apresentados não foram suficientes para afastar a integralidade do acréscimo patrimonial apurado com base na diferença entre receitas e despesas, conforme metodologia fiscal utilizada.

No recurso, o contribuinte sustenta que, uma vez reconhecidas as despesas glosadas e corrigidos os lançamentos, não subsiste diferença que configure resultado omitido. Afirma que o regime de caixa foi corretamente adotado e que os valores lançados refletem fielmente a movimentação da atividade.

Ocorre que a reapuração efetuada no julgamento de origem levou em conta os elementos então trazidos e procedeu aos ajustes cabíveis. Entretanto, mesmo com a reinclusão de determinadas despesas, persistiu saldo positivo não declarado, o que legitima a manutenção parcial do lançamento. A adoção do regime de caixa, por si, não afasta o dever de correta escrituração das receitas e despesas, tampouco elide a responsabilidade pelo resultado não declarado, quando demonstrado nos autos. Desse modo, resta incólume o fundamento decisório constante do acórdão impugnado.

4.5 COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL – EXERCÍCIO DE 2021

No julgamento de origem, foi mantida a glosa relativa à compensação de prejuízos da atividade rural no exercício de 2021, sob o fundamento de que os prejuízos acumulados nos anos anteriores, após os ajustes realizados pela fiscalização e pela própria DRJ, não produziram resultado negativo suficiente para autorizar a dedução promovida pelo contribuinte.

O recorrente sustenta que a manutenção das despesas reconhecidas no curso da impugnação e da própria fiscalização assegura a existência de saldo negativo acumulado suficiente para justificar a compensação efetuada em 2021. Afirma que os prejuízos foram regularmente declarados e documentalmente comprovados.

Entretanto, conforme assentado na decisão recorrida, os valores compensáveis devem ser aferidos com base nos resultados efetivos dos exercícios anteriores, considerados após os ajustes

definitivos. Se o somatório dos exercícios anteriores revelou resultado tributável positivo, ou prejuízo em valor inferior ao compensado, resta configurada a compensação indevida. Diante da ausência de demonstração técnica, por parte do recorrente, da existência de saldo suficiente após os ajustes reconhecidos, mantém-se o entendimento anteriormente adotado.

5 DISPOSITIVO

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO AS PRELIMINARES, e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino