



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.722510/2021-65
ACÓRDÃO	2101-002.906 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ADEILSON JOSE DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

LANÇAMENTO. IMPOSTO E MULTA DE OFÍCIO. CLÁUSULA DE NÃO CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Súmula CARF 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

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

O arbitramento da base de cálculo do resultado tributável à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário deve constituir medida excepcional no procedimento de ofício. As deficiências de escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando o agente fiscal constata que o valor probatório do conjunto de documentos que tem à sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. NOVAS DESPESAS A SEREM CONSIDERADAS. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, por meio de apresentação de documentos hábeis e idôneos. Despesas que não foram consideradas originalmente pelo contribuinte na apuração do Imposto de Renda decorrente da atividade rural precisam ser comprovadas para serem consideradas.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, inc. I, da Lei 9430/96, segundo o qual, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário deixando de conhecer o argumento relacionado à atuação confiscatória da autoridade lançadora e, na parte conhecida, negar provimento.

Sala de Sessões, em 5 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Antonio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Joao Mauricio Vital, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 987/1005) interposto por ADEILSON JOSE DA SILVA contra o Acórdão nº. 105-007.755 (e-fls. 966/977), que julgou a impugnação interposta improcedente, mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, o Auto de Infração foi lavrado para constituição do crédito tributário correspondente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativo aos anos-calendário 2016 e 2017, acrescido de multa de ofício (75,00%) e juros de mora, em razão da omissão de rendimentos da atividade rural, sujeito ao IRPF sob o regime do ajuste anual por meio da tabela progressiva.

O sujeito passivo foi cientificado em 31/08/2021 (AR, e-fls. 318) do Auto de Infração e apresentou Impugnação (e-fls. 322/337) com os seguintes argumentos, sintetizados aqui conforme relatório da decisão de piso:

O sujeito passivo, irredimido, apresentou alegações de Impugnação, em síntese, sustentando que:

- a) a fiscalização desconsiderou a escrituração mantida pelo contribuinte, mas não adotou a opção pelo resultado presumido da atividade rural para apuração da base de cálculo (20,00% da receita bruta), nos termos do art. 5º Lei n. 8.023/1990 e do §2º do art. 6º do Decreto n. 3.000/1999;
- b) o lançamento deveria ter adotado a opção menos gravosa para o contribuinte (art.5º da Lei n. 8.023/1990 e §2º do art. 60 do Decreto n. 3.000/1999), no caso, o resultado presumido (20,00% da receita bruta);
- c) a opção adotada no lançamento correspondeu a verdadeiro confisco, em ofensa à Constituição (art. 150, inciso IV);
- d) o contribuinte agiu de boa fé e que os erros de escrituração foram praticados pelo contabilista contratado;
- e) determinou o refazimento da escrituração, tendo identificado erros na apuração realizada no lançamento;
- f) a autoridade tributária da União não considerou todas as despesas incorridas pelo sujeito passivo em sua atividade rural;
- g) as despesas encontram-se amparadas em notas fiscais registradas no banco de dados da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás; h) além de erro nas despesas, identificou também erros no valor das receitas utilizadas, a saber:
 - notas fiscais de transferências e de remessa para leilão como sendo receitas (lançamentos indevidos excluídos dos novos livros caixa);
 - operações de vendas de subprodutos inexistentes, para as quais sequer existem notas fiscais;

- notas fiscais inexistentes no banco de dados da SEFAZ ("documentos", cujos números não integram o rol de notas fiscais emitidas, não existem física nem virtualmente);
- notas fiscais de transporte para frigorífico.

Afirma, ainda, o impugnante, que as operações indevidamente registradas nos livros caixa foram consideradas receitas da atividade rural no lançamento realizado, gerando tributação indevida. Além disso, ao não contabilizar as despesas não haviam sido registradas no livro caixa e no banco de dados da Secretaria Estadual de Fazenda, o lançamento majorou indevidamente a imputação.

Defende também que a autoridade fiscal autuante registrou fatos que já estavam lançados no livro caixa, provocando duplicidade de lançamento e onerando indevidamente o Impugnante.

Apresenta planilha resumo para demonstrar suas alegações, afirmando que elaborou novo livro caixa anexado com a defesa em conjunto com documentos que, na avaliação do impugnante, embasariam a “nova” escrituração.

Ao final, o Impugnante requer:

a) o recebimento e conhecimento da impugnação para extinguir o lançamento, cancelando-o, anulando-o, ou aplicando alguma outra forma extintiva dos créditos exigidos, que não seja cobrança, uma vez que tais lançamentos são indevidos;

b) caso não seja este o entendimento, que seja readequada a autuação da seguinte forma:

ano-calendário 2016: seja adotada, alternativamente, as seguintes bases de cálculos:

- Em primeiro lugar, após eliminar os equívocos do senhor auditor-fiscal, estabeleçê-la aplicando-se o percentual de 20,00% sobre a receita bruta;
- O caso não seja este o entendimento, que se adote o valor do resultado da auditoria, depois de eliminar os equívocos do auditor autuante.

ano-calendário 2017: seja adotada, alternativamente, as seguintes bases de cálculos:

- Em primeiro lugar, que se adote o valor do resultado da auditoria, depois de se eliminarem os equívocos do auditor autuante.
- O caso não seja este o entendimento, após eliminar os equívocos do senhor auditor-fiscal autuante, estabeleçê-la aplicando-se o percentual de 20,00% sobre a receita bruta.

c) extinguir a exigência do pagamento da multa de ofício;

d) protesta, ainda, pela apresentação de documentos, realização de perícia contábil e pela produção de todas as provas permitidas pelo direito.

Conforme antecipado, Acórdão nº. 105-007.755 (e-fls. 966/977) foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

Atividade Rural. Resultado Tributável.

São tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas.

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

Somente quando constatada ausência ou imprestabilidade da escrituração deve-se apurar o resultado por meio de arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

O resultado da atividade rural, quando positivo, deve integrar a base de cálculo do imposto, na declaração de ajuste anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado pela via postal em 16/09/2022 (AR, e-fl. 982) e em 05/10/2022, interpôs o Recurso Voluntário (e-fls. 987/1005), reiterando os argumentos anteriormente apresentados em sede de Impugnação.

Os autos foram encaminhados para o CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e quanto aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, entendo que o recurso deve ser apenas parcialmente conhecido.

O recorrente apresenta argumentação relacionada à vedação do confisco tributário prevista na Constituição Federal de 1988, e sustenta que a autoridade fiscal, deveria ter respeitado a opção de tributação menos gravosa ao contribuinte, que seria o arbitramento em (20%) vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, nos termos do art. 5º da Lei nº. 8.023/1990, art. 18, §2º da Lei n. 9.250, de 26/12/1995, e artigo 60 do Decreto nº. 3000.

Tais argumentos não devem ser analisados tendo em vista a limitação imposta pela Súmula CARF nº. 2:

Súmula CARF nº 2 Aprovada pelo Pleno em 2006 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento relacionado à atuação confiscatória da autoridade lançadora.

2. Mérito

2.1. Da escrituração apresentada pelo recorrente e o arbitramento

Em sua Impugnação e Recurso Voluntário, o recorrente insiste em afirmar a receita deveria ter sido arbitrada em (20%) vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, nos termos do art. 5º¹ da Lei nº. 8.023/1990, art. 18², §2º da Lei n. 9.250, de 26/12/1995, e artigo 60³ do Decreto nº. 3000 (Regulamento de Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores) uma vez que seria uma forma de cálculo mais benéfica para o contribuinte.

Alega que a opção pela tributação menos gravosa seria direito do contribuinte.

Ocorre que, conforme destacou a fiscalização, a escrituração foi apresentada pelo recorrente em sede de fiscalização. Ademais, a opção pela tributação com base no resultado

¹ Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base. Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base

² Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

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

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

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

³ 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.

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

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário

também constou das Declarações de Imposto de Renda apresentadas pelo contribuinte, como ressaltou a decisão de piso:

(...) para ambos os anos-calendário (2016 e 2017), informou expressamente, na ficha correspondente ao Demonstrativo de Atividade Rural, a opção pela forma de apuração do resultado tributável da atividade rural: “pelo resultado” (fls.25/36); abandonando, assim, a faculdade ofertada pela legislação tributária de utilizar o “resultado presumido”, limitado a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. (e-fls. 972)

Como o arbitramento apenas é cabível no caso de falta de escrituração, e o recorrente não só a apresentou, como também declarou a sua opção em sua duas Declarações de Imposto de Renda, não cabe ao agente fiscalizador alterar a forma de cálculo por ser mais vantajosa ao recorrente. Como bem destacado pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, no Acórdão nº. 2401-005.894⁴, em seu voto,

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

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

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

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

Este é o posicionamento da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que reafirmou o mesmo entendimento da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, ao analisar o Recurso Especial interposto pelo contribuinte. O Acórdão nº. 9202-010.329, julgado em 17/12/2021, por unanimidade de votos, foi assim ementado:

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

⁴ Acórdão nº. 2401-005.894, Processo nº. 10166.728763/201574, Recurso Voluntário, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 2ª Seção de Julgamento. Sessão de 04/12/2018.

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPF. ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO.

Para a apuração do resultado da atividade rural, é facultado ao sujeito passivo realizar o confronto entre receitas e despesas ou utilizar a forma simplificada, aplicando o percentual de 20% (vinte por cento) sobre a receita bruta. Feita a opção pela forma de apuração do resultado, esta é definitiva, devendo ser respeitada no caso de lançamento de ofício, independentemente se ser mais ou menos favorável ao sujeito passivo.

Trecho do voto do Relator Pedro Paulo Pereira Barbosa evidencia a semelhança dos argumentos apresentados pelos recorrentes daquele e do presente caso:

Como se vê, a Lei nº 8.023 define o resultado da atividade rural como sendo a diferença entre as receitas e as despesas, facultando ao sujeito passivo, apurar o resultado de forma simplificada, mediante aplicação do percentual de 20% sobre a receita apurada. No caso de falta de escrituração, a mesma lei prevê o arbitramento do resultado à base de 20% da receita. Tal previsão consta também da Lei nº 9.250, de 1.995.

O contribuinte reivindica que, diante da “imprestabilidade” do Livro-Caixa, o lançamento deveria ter sido realizado com base em arbitramento, que geraria um resultado mais favorável ao sujeito passivo.

Tal pretensão, todavia, não tem respaldo legal. Primeiramente, a lei, em momento algum, afirma, ou sequer sugere, que o lançamento deve ser feito sempre com base na forma que gere o menor resultado. **É certo que faculta ao sujeito passivo escolher a forma de apuração, a qual supostamente, será aquela que, de fato, gere o menor resultado tributável. Porém, feita a escolha da forma de tributação pelo contribuinte, esta é definitiva. Eventual lançamento de ofício, no caso de apuração de diferenças a tributar, deve respeitar a opção do sujeito passivo, independentemente de o resultado ser mais ou menos favorável ao sujeito passivo.** No presente caso, o contribuinte optou por tributar com base na diferença entre receitas e despesas e a fiscalização glosou deduções e considerou a receita escriturada no livro-caixa, e revisou o lançamento apenas alterando esses valores (grifos acrescidos).

Em outra oportunidade, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu da mesma forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano calendário: 2005

RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. OPÇÃO PELA FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO. ALTERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Exercida a opção pela forma de tributação do resultado da atividade rural na Declaração de Ajuste Anual, incabível a sua alteração, mormente após ação fiscal que apura omissão de rendimentos desta atividade.

(Acórdão nº. 9202-005.745, 2ª Turma, CSRF, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, sessão de 30/08/2014)

Em seu voto, que foi seguido por unanimidade, a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo destaca o teor da Súmula CARF nº. 33, senão, vejamos:

O posicionamento ora adotado encontra-se em sintonia com as regras atinentes à espontaneidade do Contribuinte, no que tange a retificação de opção formulada na Declaração de Ajuste Anual, em pleno curso da ação fiscal, visando reduzir o montante apurado no procedimento de ofício, o que está estampado na Súmula CARF nº 33:

"Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício."

Destarte, é incabível a alteração da Declaração de Ajuste Anual, seja por meio de entrega de Declaração Retificadora, seja mediante a solicitação de alteração de opção por determinada forma de tributação, quando já encontra-se em curso ação fiscal visando rever exatamente os rendimentos objeto do pedido de alteração.

Sendo assim, entendo que não há reparos a se fazer na decisão de piso com relação a este ponto.

2.2. Da nova auditoria realizada

O recorrente ressalta que, após o recebimento da autuação, contratou auditoria para elaboração de nova escrituração fiscal (livros caixa) e nova apuração do Imposto de Renda devido, tendo em vista que vários dos lançamentos estavam equivocados e a fiscalização não tinha considerado todas as despesas de sua atividade rural no período, apenas parte delas. Alega, o recorrente, que os erros em sua escrituração teriam sido cometidos pelo profissional contabilista contratado, e que teria agido de boa-fé.

Informa que a nova auditoria usou o mesmo banco de dados utilizado pela fiscalização, ou seja, teria partido das Notas fiscais extraídas de receitas e despesas do banco de dados da Secretaria de Estado da Economia do Estado de Goiás, antiga Secretaria da Fazenda (SEFAZ) e dos antigos livros caixa, chegando a conclusões distintas.

Sobre as receitas, apontou como divergências entre a antiga contabilidade e a auditoria realizada os seguintes pontos:

✓ notas fiscais de transferências e de remessa para leilão como sendo receitas; (Estes lançamentos, porque eram indevidos, foram excluídos dos novos livros caixa).

✓ operações de vendas de subprodutos inexistentes, para as quais sequer existem notas fiscais;

✓ notas fiscais inexistentes no banco de dados da SEFAZ; (Estes “documentos”, cujos números não integram o rol de notas fiscais emitidas, não existem física nem virtualmente).

✓ notas fiscais de transporte para frigorífico.

Como os referidos lançamentos estavam registrados nos livros caixa, a fiscalização os considerou como receitas. Contudo, o recorrente alega que tais lançamentos não estavam nos registros da SEFAZ, de modo que não deveriam ter sido considerados como receitas.

A nova auditoria chegou a outros valores que deveriam ter servido como base para escrituração. Como se vê pelas tabelas elaboradas às e-fls. 998/1001 do Recurso Voluntário, teriam sido lançados valores a maior na escrituração e de notas de venda de subproduto inexistente, notas fiscais em valor superior ao real valor das notas emitidas, notas fiscais de remessa para leilão e foram apontados lançamentos em duplicidade, da mesma nota fiscal.

Foram ainda lançados valores de notas fiscais regulamente emitidas pelo recorrente e que originalmente tinham sido considerados como transferências, mas que, na autoria realizada foram devidamente lançadas no novo livro caixa. Os resultados da auditoria também foram apresentados, às e-fls. 1002/1003 do recurso voluntário. Como foram consideradas despesas que não tinham sido escrituradas anteriormente, a nova auditoria chegou a um resultado diferente da fiscalização.

Com base na nova escrituração realizada, o recorrente requer que sejam desconsiderados os “erros” cometidos pela fiscalização nos lançamentos apontados e que fosse considerada a nova apuração realizada pelo recorrente para reforma do lançamento.

Não assiste razão ao recorrente.

Apesar do esforço do recorrente em refazer os livros caixa e a escrituração fiscal, tal providência não é cabível, como bem destacou a decisão de piso:

Relembro que, nos termos das normas que regulam a apuração da atividade rural, a escrituração do Livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente ano-calendário, sendo ineficaz a produção extemporânea de um “novo” Livro Caixa, especialmente quando se pretende fazer a inclusão de inúmeros lançamentos de despesas que não foram oportunamente ofertadas, ou sequer mencionadas, à autoridade tributária da União durante o procedimento de auditoria-fiscal (Decreto n. 3.000, de 26/03/1999, art.60 §6º; e Instrução Normativa SRF n. 83, de 11/10/2001; art.23 §4º).

Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pela autoridade tributária no exercício de suas funções (Lei n. 2.354, de 1954, art. 7º), sendo dever de qualquer

administrado perante a Administração expor os fatos conforme a verdade, proceder com lealdade e boa-fé, não agir de modo temerário e prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos (Lei n. 9.784, de 29/01/1999, art.4º).

Nesse sentido, em sede de contencioso administrativo, tem-se por absolutamente inviável o confronto de um “novo” Livro Caixa, fruto de suposto refazimento intempestivo da escrituração, em substituição ao Livro Caixa original apresentado sem ressalvas à autoridade tributária da União durante o procedimento de auditoria.

Adoto, na espécie, *mutatis mutandis*, entendimento derivado do quanto expresso por meio da Súmula CARF n. 59, que reafirmou a validação da tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado ainda que haja apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

Súmula CARF nº 59 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 29/11/2010 A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 198-00.028, de 16/09/2008 Acórdão nº 108-09.668, de 13/08/2008 Acórdão nº 105-16.815, de 06/12/2007 Acórdão nº 101-96.319, de 13/09/2007 Acórdão nº 101-96.212, de 14/06/2007 Acórdão nº 101-96.093, de 30/03/2007 Acórdão nº 101-96.039, de 02/03/2007 Acórdão nº 108-08.919, de 26/07/2006 Acórdão nº 103-22.032, de 07/07/2005.

Nesse sentido, a apresentação extemporânea de um “novo” Livro Caixa não invalida o lançamento realizado a partir do Livro Caixa original apresentado à fiscalização, especialmente quando a novel escrituração, como alegado, encontra-se enxertada com registros inéditos de “despesas”, que não teriam sido escrituradas originalmente, e cujos documentos de suporte, após regular intimação, deixaram de ser exibidos pelo sujeito passivo durante o procedimento de auditoria-fiscal instaurado. (grifos acrescidos)

Ainda que não se considere a nova escrituração realizada pela auditoria contratada pelo recorrente para revisar as informações fiscais que deveriam ter sido escrituradas e declaradas nos anos calendários de 2016 e 2017, caso tivessem sido apresentadas provas das receitas e das despesas incorridas, diante da observância do princípio da verdade material, que rege o processo administrativo, tais provas poderiam ser consideradas para fins de cálculo do tributo devido.

Não obstante o recorrente ter apresentado cópias de várias Notas Fiscais e recibos que se referem a despesas da sua atividade rural (e-fls. 446/858), não apresentou um detalhamento do que teria sido considerado na apuração inicial e na segunda apuração, de modo que não é possível confirmar quais seriam as despesas que teriam sido originalmente consideradas e quais as novas despesas identificadas após a auditoria promovida.

A diferença de lançamento é bastante significativa, como se vê do comparativo elaborado com base nas informações constantes do demonstrativo elaborado pela fiscalização no Relatório Fiscal (e-fls. 16/17) e da planilha apresentada pela defesa, juntamente com a Impugnação (e-fls. 348/392):

Ano-calendário 2016		
	Relatório Fiscal	Defesa recorrente
Mês	Despesas Custeio/Investimento (R\$)	Despesas
Janeiro	283.407,42	638.052,72
Fevereiro	209.783,57	670.480,04
Março	599.544,55	587.451,97
Abril	1.282.475,18	1.890.210,14
Maio	363.500,22	710.008,27
Junho	1.048.096,30	1.217.876,15
Julho	878.604,68	1.303.021,22
Agosto	1.000.503,62	988.837,25
Setembro	703.915,18	1.481.689,54
Outubro	285.529,73	1.188.745,59
Novembro	282.938,24	514.874,74
Dezembro	658.066,97	769.635,61
Total	7.596.365,66	11.960.883,24

Contudo, o recorrente apenas junta uma grande quantidade de notas fiscais e recibos sem demonstrar as despesas que teria considerado no montante escriturado, sem elaborar, sequer, uma planilha com os valores considerados e referentes às Notas Fiscais apresentados.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado poderá deduzir da receita decorrente do exercício da atividade as despesas de custeio escrituradas em livro-caixa, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que devidamente comprovadas. Somente as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, pagas pelo próprio contribuinte, são passíveis de dedução dos rendimentos recebidos de trabalho não assalariado (art. 6º da Lei nº 8.134/90).

Para que a despesa escriturada em livro caixa possa objeto de dedução, é imprescindível a presença dos seguintes requisitos: (i) a despesa deve constar do rol taxativo do

art. 6º, da Lei nº 8.134/1990; (ii) a despesa deve ser comprovada mediante documentação idônea e escriturada em livro caixa a ser mantido à disposição da fiscalização enquanto não ocorrer prescrição ou decadência; e (iii) as despesas que excederem as receitas não podem ser transportadas para o ano seguinte.

No caso dos autos, o próprio recorrente afirma que as despesas não tinham sido escrituradas. Não há detalhamento de cada uma das despesas consideradas para demonstrar se elas se enquadrariam como despesas necessárias para a percepção de receita e manutenção da fonte produtora.

Ademais, apesar de o recorrente reiterar os argumentos quanto à verificação de erros de contabilização, a fiscalização, no Relatório Fiscal, comprovou que teria sido verificada omissão de receitas. A infração foi apurada com base nos próprios documentos emitidos pelo recorrente e pelos adquirentes de suas produções rurais, retirados do sistema SPED, ou seja, a apuração realizada pela fiscalização partiu das notas fiscais de vendas que não tinham sido lançadas nos livros, ou teriam sido lançadas em valor inferior. Vale o destaque:

Da omissão de receitas da atividade rural no ano-calendário 2016

22. O sujeito passivo informou no Livro Caixa da Atividade Rural do ano-calendário 2016 receitas no montante de R\$ 7.612.800,08, que foram devidamente conferidas por esta fiscalização no SPED/NF-e.

23. Ocorre que ao efetuarmos o cruzamento de todas as NF-e de Vendas emitidas pelo sujeito passivo, bem como das NF-e de Entradas emitidas por pessoas jurídicas que adquiriram gado do sujeito passivo (ambas extraídas do ambiente SPED/NF-e), com o Livro Caixa da Atividade Rural, ficou constatado que algumas Notas Fiscais de Vendas não foram lançadas nos referidos livros, ou foram lançadas com valor inferior, o que caracteriza omissão de rendimentos da atividade rural.

24. Considerando somente o ano-calendário 2016, as omissões de vendas de gado (Notas Fiscais emitidas pelo sujeito passivo com CFOP 5101 e 5102 e Notas Fiscais de Entrada de pessoas jurídicas com CFOP 1101 e 2501) somam R\$ 9.033.677,08, conforme planilha anexa, intitulada “Planilha 01 – Receitas omitidas da atividade rural”.

25. Ante o exposto, restou caracterizada a omissão de receitas da atividade rural no ano-calendário 2016, no montante de R\$ 9.033.677,08.

26. Da forma de apuração do resultado tributável e da não existência de saldo de prejuízo a compensar de exercício anterior.

27. Ressalte-se que será mantida a opção pela forma de apuração do resultado tributável da atividade rural pelo resultado (Receitas – Despesas), conforme opção de tributação exercida pelo sujeito passivo quando da entrega da DIRPF/2017.

28. Conforme informado na DIRPF/2017 não há saldo de prejuízo a compensar no exercício 2017 (ano-calendário 2016).

(...)

34. Da omissão de receitas da atividade rural no ano-calendário 2017

35. O sujeito passivo informou no Livro Caixa da Atividade Rural do ano-calendário 2017 receitas no montante de R\$ 16.146.784,73, que foram devidamente conferidas por esta fiscalização no SPED/NF-e.

36. Ocorre que ao efetuarmos o cruzamento de todas as NF-e de Vendas emitidas pelo sujeito passivo, bem como das NF-e de Entradas emitidas por pessoas jurídicas que adquiriram gado do sujeito passivo (extraídas do ambiente SPED/NF-e), com o Livro Caixa da Atividade Rural do ano-calendário 2017, ficou constatado que algumas Notas Fiscais de Vendas não foram lançadas nos referidos livros, ou foram lançadas com valor inferior, o que caracteriza omissão de rendimentos da atividade rural.

37. Considerando somente o ano-calendário 2017, as omissões de vendas de gado (Notas Fiscais emitidas pelo sujeito passivo com CFOP 5101 e 5102 e Notas Fiscais de Entrada de pessoas jurídicas com CFOP 1101) somam R\$ 8.510.577,59, conforme planilha anexa, intitulada “Planilha 01 – Receitas omitidas da atividade rural” 38. Ante o exposto, restou caracterizada a omissão de receitas da atividade rural no ano-calendário 2017, no montante de R\$ 8.510.577,59.

39. Da forma de apuração do resultado tributável e da não existência de saldo de prejuízo a compensar de exercício anterior 40. Ressalte-se que será mantida a opção pela forma de apuração do resultado tributável da atividade rural pelo resultado (Receitas – Despesas), conforme opção de tributação exercida pelo sujeito passivo quando da entrega da DIRPF/2018.

41. Conforme informado na DIRPF/2018 não há saldo de prejuízo a compensar no exercício 2018 (ano-calendário 2017). (grifos acrescidos)

Portanto, ao contrário do que afirma o recorrente, a fiscalização partiu das informações do SPED, ou seja, das Notas Fiscais de Vendas emitidas pelo recorrente no período e dos registros de aquisição pelos destinatários das Notas Fiscais, tendo sido apuradas receitas omitidas em todos os meses de 2016 e 2017, razões que justificaram a autuação.

Também neste ponto, não vejo como afastar a análise feita pela decisão de piso:

Ocorre que, diferente do que alega do sujeito passivo, nos termos do quanto consignado no Relatório Fiscal, a análise realizada pela autoridade tributária teve por foco “NF-e de Vendas” emitidas pelo sujeito passivo, que foram confrontadas com “NF-e de Entradas” emitidas por pessoas jurídicas que adquiriram gado do sujeito passivo, ambas extraídas do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), textual (fls.15/18):

Ocorre que ao efetuarmos o cruzamento de todas as NF-e de Vendas emitidas pelo sujeito passivo, bem como das NF-e de Entradas emitidas por pessoas jurídicas que adquiriram gado do sujeito passivo (ambas extraídas do ambiente SPED/NF-e), com o Livro Caixa da Atividade Rural, ficou constatado que algumas Notas Fiscais de Vendas não foram lançadas nos referidos livros, ou foram lançadas com valor inferior, o que caracteriza omissão de rendimentos da atividade rural.

Com efeito, nos termos do Relatório Fiscal, não há que se falar em utilização de “notas fiscais de transferências”, ou de “remessa para leilão”, operações de vendas de subprodutos “inexistentes”, notas fiscais “inexistentes” e notas fiscais de “transporte para frigorífico”, sendo, portanto, improcedente a alegação de que operações indevidamente registradas foram consideradas receitas da atividade rural no lançamento realizado.

Demais, também não há que se cogitar a procedência da alegação de que a autoridade tributária tivesse computado em duplicidade receitas que já estariam registradas originalmente no Livro Caixa apresentado, considerando que, como indicado no Relatório Fiscal, “todas” as NF-e de Vendas emitidas pelo sujeito passivo foram cotejadas com NF-e de Entradas emitidas por pessoas jurídicas que adquiriram gado do sujeito passivo, ambas extraídas do ambiente SPED/NF-e, e com o Livro Caixa da Atividade Rural, sendo materialmente incompatível a possibilidade suscitada pela defesa com o procedimento adotado na auditoria.

Para obter êxito em sua tentativa de afastar a validade dos procedimentos adotados, caberia ao recorrente rebater pontualmente os lançamentos apresentados pela fiscalização como receitas, bem como apresentar as provas dos supostos erros que teriam sido cometidos, bem como apresentar provas das despesas incorridas que não tinham sido devidamente escrituradas. A mera alegação ampla e genérica, por si só, não traz aos autos nenhum argumento ou prova capaz de descaracterizar o trabalho efetuado pelo Auditor-Fiscal, pelo que persistem os créditos lavrados por intermédio do Auto de Infração em sua plena integralidade.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, não sendo suficiente juntar uma massa enorme de documentos como Notas Fiscais e recibos sem especificar do que se tratam e comprovar que não teriam sido considerados como despesas na primeira escrituração.

Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações. Além disso, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los um a um com as despesas e receitas que foram e deveriam ser escrituradas no momento certo, num exercício de ligação entre documento e o fato que se

pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé⁵, quando afirma que, “(...) 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”.

Diante do exposto, entendo que o recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar suas alegações, nem comprovou que a fiscalização teria cometido erros no lançamento, de modo que não vejo reparos a se fazer na decisão de piso.

3. Da Multa de Ofício

O recorrente requer o cancelamento da multa de ofício lançada, mas não desenvolve argumentação a respeito. A penalidade é cabível em razão da infração cometida, e foi aplicada conforme a determinação legal, como destacou a decisão de piso:

A multa de ofício aplicada, no percentual de setenta e cinco por cento, encontra-se conforme determinação legal (Lei n. 9.430, de 1996, art. 44, inciso I), textual:

Lei n. 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Relembre-se, outrossim, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 da Lei n. 5.172, de 25/10/2015); a vinculação determina uma dependência absoluta da atividade administrativa à lei que estabelece seus termos; e a obrigatoriedade torna o ato imperativo, inexistindo faculdade para seu descumprimento pela autoridade tributária da União. (sem grifos no original)

Diante do exposto, não vejo espaço para redução ou cancelamento da penalidade imposta.

4. Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário c deixando de conhecer o argumento relacionado à atuação confiscatória da autoridade lançadora e nego-lhe provimento.

É como voto.

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

ACÓRDÃO 2101-002.906 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17095.722510/2021-65

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa

DOCUMENTO VALIDADO