



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10166.720602/2015-32
ACÓRDÃO	2401-012.671 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DARIO PISANI NARDI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

IRPF. ATIVIDADE RURAL. LIVRO CAIXA.

Apresentado regularmente o livro caixa e os documentos que lastreiam as receitas e despesas lançadas, descabe o arbitramento da base de cálculo da atividade rural.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Souza Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Henrique Sales Parada, Leonardo Nuñez Campos, Wilderson Botto (substituto[a]integral), Marcelo de Souza Sateles (Presidente). Ausente a conselheira Elisa Santos Coelho Sarto, substituída pelo conselheiro Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão n. 16-75.448, da 17ª Turma da DRJ/SPO, que julgou improcedente a impugnação do contribuinte.

O lançamento se refere a Imposto de Renda Pessoa Física e tem origem em omissão de rendimentos da atividade rural dos anos-calendário 2010, 2011 e 2012. A fiscalização constatou que o contribuinte omitiu rendimentos da atividade rural nos seguintes valores:

FATO GERADOR	ANO CALENDÁRIO	100% RECEITA BRUTA APURADA	20% DA RECEITA BRUTA APURADA	VALOR DECLARADO EM DIRPF	DIFERENÇA APURADA BASE DE CÁLCULO	MULTA APLICADA %
31/12/2010	2010	R\$ 8.309.940,70	R\$ 1.661.988,14	R\$ 90.595,69	R\$ 1.571.392,45	225
31/12/2011	2011	R\$ 22.074.549,24	R\$ 4.414.909,84	R\$ 81.249,99	R\$ 4.333.659,85	225
31/12/2012	2012	R\$ 12.576.015,96	R\$ 2.515.203,19	R\$ 49.018,58	R\$ 2.466.184,61	225

O relatório fiscal possui 176 páginas. Do que interessa para o julgamento do feito, pode-se depreender o exposto a seguir.

O contribuinte, Sr. Dario Pisani Nardi, é produtor rural pessoa física e desenvolveu nos anos-calendário fiscalizados parceria rural com o seu progenitor, o Sr. Hercílio. Na visão do fiscal, a parceria rural seria simulada como o intuito de possibilitar maior crédito rural.

A conclusão de simulação por parte do fiscal deriva dos seguintes fatos:

- (i) as DIRPF de 2014 de ambos foram transmitidas com o intervalo de 10 segundos;
- (ii) o percentual da parceria em um dos exercícios mudou de 50%/50% para 90%/10% e o Sr. Hercílio deixou de declara em sua DIRPF equipamentos adquiridos;
- (iii) o Sr. Dário possui procurações emitidas em diferentes épocas para toda e qualquer ação necessária à administração de destino dos bens relacionados com a atividade rural;
- (iv) o Sr. Dário assina por seu pai todos os contratos de empréstimo rural, que foram realizados em nome de um deles individualmente ou de ambos em conjunto;
- (v) após o falecimento da sua mãe, o Sr. Dário passou a assinar em nome dela como inventariante;
- (vi) os bens do Sr. Hercílio foram destinados em vida para os outros filhos (Felipe e José Eduardo), em prejuízo para o Sr. Dário;

- (vii) o Sr. Dário não apresentou os dados do inventário da sua genitora;
- (viii) que ações de empresas do Sr. Hercílio foram vendidas aos filhos “a prazo não definido”.
- (ix) Sr. Hercílio exercia a atividade de contador, com vínculo empregatício em empresa na qual possuía ações;
- (x) o irmão Felipe comprou uma fazenda em conjunto com o Sr. Dário e o pagamento teria sido feito pelo Sr. Hercílio;
- (xi) A DIRPF de Felipe demonstra que o imóvel foi cedido em comodato ao seu pai, o Sr. Hercílio, e o fato de ele não receber contrapartida não seria crível e que essa manobra serviu para viabilizar a justificativa da parceria de Hercílio e Dário;
- (xii) o Sr. Dário possui 11 veículos e o Sr. Hercílio 7, que eram de uso particular e da atividade rural;
- (xiii) a mesma procuradora representou ambos na fase de fiscalização;
- (xiv) após a morte do pai, durante a fiscalização, o Sr. Dário informou que ficaria na posse dos veículos, conforme combinado com os seus irmãos, e que os veículos foram para ele transmitidos antes do falecimento.

Segundo o auditor, intimado da abertura do procedimento fiscal, o contribuinte não apresentou livro-caixa e entregou uma relação de entradas e saídas, cuja idoneidade é questionada pela ausência de elementos obrigatórios, como assinatura do contador.

Em virtude da falta do livro-caixa, o auditor fiscal aplicou o §2º do art. 18 da Lei n. 9.250/95, que determina o arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano calendário. Foi utilizada a receita bruta declarada pelo contribuinte em DIRPF e pelo Sr. Hercílio, somadas e imputadas integralmente ao contribuinte. Foram deduzidos os valores já recolhidos pelo contribuinte nos respectivos exercícios fiscais.

Ressalta-se que a autoridade fiscalizadora utiliza boa parte do relatório fiscal para narrar suas inferências quanto à supostas irregularidades não tributárias cometidas pelo contribuinte no exercício da atividade rural, realizar julgamentos de ordem moral, além de apontar a relação longa e detalhada de despesas que foi considerada inidônea, embora tenha utilizado a técnica do arbitramento da base de cálculo, razão pela qual estes detalhes não constam no relatório.

Foi aplicada multa qualificada de 150%, agravada para 225% em função da falta de prestação de esclarecimentos.

O contribuinte apresentou impugnação em que argui: (i) nulidade do auto de infração; (ii) extrapolação dos limites temporais e pessoais do MPF; (iii) Erro do Sujeito Passivo; (iv) Desconsideração do livro caixa.

A DRJ julgou improcedente a defesa. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente e não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual ou do lançamento enquanto ato administrativo.

LANÇAMENTO. VALIDADE.

É de se rejeitar a alegação de nulidade do lançamento quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram minuciosamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Termo de Conclusão e Verificação Fiscal, tendo os mesmos sido cientificados ao contribuinte.

PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE.

A condução das investigações pela autoridade designada para o procedimento fiscal é de exclusiva competência desta, competindo a ela efetuar as verificações e solicitar as comprovações que considerar necessárias, no prazo que entender cabível.

DESCONSIDERAÇÃO DO LIVRO CAIXA. ARBITRAMENTO.

A falta de escrituração formal do Livro Caixa para apuração do resultado da exploração da atividade rural implica o arbitramento da base de cálculo, à razão de vinte por cento da Receita Bruta obtida no ano-calendário correspondente.

ATIVIDADE RURAL. SIMULAÇÃO DE PARCERIA.

Os indícios coletados nos autos denunciam a existência de simulação de parceria rural, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, o que autoriza a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo, a fim de se eximir do imposto devido.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.

A falta de apresentação de Livro Caixa formal e outros documentos mesmo sendo intimado e reintimado a apresentá-los enseja a aplicação de multa de ofício agravada em 50%.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário com os seguintes tópicos:

- Afronta à legalidade tributária na autuação combatida.
- Da nulidade do lançamento tributário em razão de inexistência de simulação de parceria rural.
- Da nulidade do lançamento de ofício pela utilização de informação de terceiros sem instauração dos competentes MPFs.
- Nulidade do lançamento tributário – ausência de sonegação fiscal.
- Da nulidade do lançamento em razão da ilegal aplicação da multa de 225% do valor do tributo apurado.
- Da ilegal desconsideração dos livros caixa, notas fiscais e documentos comprobatórios de investimentos e deduções de IRPF disponibilizados à fiscalização federal.
- Da nulidade do lançamento tributário lavrado em razão de erro material decorrente da aferição da base de cálculo do tributo por critérios equivocados.
- Do erro na identificação do sujeito passivo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Leonardo Nuñez Campos**, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual deve ser conhecido.

Na primeira preliminar, o contribuinte defende a nulidade do lançamento, uma vez que realizado integralmente contra si, desconsiderando a parceria rural com o seu progenitor. Argui que não há previsão legal para sustentar essa imputação, o que tornaria o processo administrativo fiscal nulo por violação ao princípio da legalidade.

O argumento não pode prosperar.

Uma vez constatada a simulação, cabe ao auditor lançar o tributo contra o real beneficiário dos recursos auferidos com a atividade rural. A simulação é prevista no art. 167 do Código Civil, que determina que o ato simulado é nulo e o ato dissimulado (real) deve subsistir.

Na segunda preliminar, o contribuinte se defende da acusação de simulação e aponta as justificativas para afastar a conclusão do fiscal. Afirma que, por não haver simulação, o processo seria nulo.

A preliminar deve ser afastada, pois se confunde com o mérito. Caso se acate os argumentos apresentados, não seria o caso de nulidade do lançamento, mas de sua improcedência.

A terceira preliminar defende a nulidade do lançamento pela utilização de informações de terceiros sem instauração dos competentes MPFs, pois o auditor acessou as informações fiscais dos irmãos do contribuinte.

Também deve ser afastada essa preliminar, uma vez que os irmãos do contribuinte não foram objeto do lançamento e as informações foram coletadas no interesse da fiscalização para apurar fatos entendidos como correlatos ao lançamento em análise.

A quarta preliminar preconiza a nulidade do lançamento por inexistir sonegação fiscal. O tema também se confunde com o mérito, de modo que a preliminar deve ser rejeitada.

A quinta preliminar defende que o lançamento é nulo pois a aplicação da multa teria sido ilegal. Novamente o contribuinte traz como nulidade argumentos que se confundem com o mérito, razão pela qual deve ser rejeitada a preliminar.

A sexta preliminar aponta nulidade do lançamento em razão de erro material decorrente da aferição de base de cálculo por critérios equivocados, o que também é parte do mérito do lançamento.

A sétima preliminar argumenta que há erro na identificação do sujeito passivo, também em razão da desconsideração da parceria rural e imputação de toda a receita para o Sr. Dário, o que é, como já dito, tema afeito ao mérito.

Quanto ao mérito, o contribuinte defende a regularidade da escrituração do seu livro caixa, notas fiscais e documentos comprobatórios disponibilizados à receita federal.

O relatório da fiscalização é verdadeiramente confuso e é necessário um grande esforço para separar os fatos das suposições e irresignações que o Auditor Fiscal manifesta sobre temas não relacionado com o lançamento.

Expurgados os elementos alheios à lide, verifica-se que os fatos postos à análise neste julgamento são relativamente simples: o contribuinte teve desconsiderado o seu livro caixa, o que levou ao arbitramento da base de cálculo em 20% da receita bruta. Em seguida, para calcular o valor devido, foi desconsiderada a parceria rural com o seu pai e considerou-se que toda a receita da atividade rural caberia ao Sr. Dário. A multa aplicada foi qualificada em função das supostas fraudes apontadas e majorada em 50% pela não apresentação de informações solicitadas pela fiscalização.

Resta saber, então, se estão presentes os pressupostos para desconsiderar o livro caixa do contribuinte e, uma vez confirmada a desconsideração, analisar a simulação da parceria rural. Em seguida, pode-se avançar para a análise dos pressupostos para qualificação e majoração da multa.

Pois bem.

A análise dos autos aponta que o lançamento não resiste ao primeiro escrutínio, o livro caixa do contribuinte.

O imposto de renda da atividade rural do contribuinte pessoa física é apurado mediante a escrituração de livro caixa, conforme art. 18 da Lei n. 9.250/95:

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.

O Regulamento do Imposto de Renda então vigente (Decreto n. 3.000/99) estipulava o seguinte:

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 18](#)).

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição ([Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 1º](#)).

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

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

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

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

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

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

Do mesmo modo, a IN SRF n. 83/2001:

Art. 23. A escrituração consiste em assentamentos das receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores que integram o resultado da atividade rural no livro Caixa, não contendo intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas.

§ 1º É permitida a escrituração do livro Caixa pelo sistema de processamento eletrônico, em formulários contínuos, com subdivisões numeradas, em ordem seqüencial ou tipograficamente.

§ 2º O livro Caixa independe de registro.

§ 3º O livro Caixa deve ser numerado seqüencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de "Termos" que identifiquem o contribuinte e a finalidade do livro.

§ 4º A escrituração do livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da Declaração de Ajuste Anual.

Nos autos, verifica-se que, atendendo ao quanto solicitado pela fiscalização (TIPF – fl. 579/581), o contribuinte apresentou o seu livro caixa dos anos de 2010 e 2011 (fls. 582/648), em sistema de processamento eletrônico. O livro caixa de 2012 foi apresentado pelo Sr. Hercílio (fls. 962/1.049).

Embora não tenha sido acostado aos autos pela fiscalização, depreende-se que a documentação comprobatória das despesas lançadas também foi apresentada, já que no TIF 01 a autoridade fiscal apontou que a disposição dos documentos diversos que compõem fisicamente as provas constantes no livro deveria ser “concertada” com o livro caixa para possibilitar a sua análise.

O contribuinte, então, planilhou todas as despesas e receitas dos períodos, apontando a data, os valores e o número das notas fiscais correlatas (fls. 1150/1230).

O auditor analisou cada uma das notas fiscais e as despesas a que elas se referem, tendo feito um longo apontamento a partir da fl. 83 do relatório fiscal com as deduções que considerou indevidas.

Ocorre que, ainda assim, a autoridade fiscal resolveu que deveria desconsiderar o livro caixa apresentado. A justificativa foi a seguinte:

Como primeira resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIFP, o contribuinte entrega, em anexo, pequena parte da documentação exigida. Tal documentação DEVERIA ter sido acompanhada dos respectivos Livros-caixa — escriturados estes, em conformidade à legislação aplicável —, os quais devem obrigatoriamente conter a discriminação e os correspondentes originais dos documentos que representem as receitas auferidas, bem como das despesas de custeio e investimentos incorridos. ESSA OBRIGAÇÃO NÃO FOI CUMPRIDA PELO CONTRIBUINTE, VEZ QUE EM LUGAR DOS LIVROS-CAIXA REGULARES FORAM CONFECCIONADAS NÃO MAIS QUE RELAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS, RESPECTIVAMENTE, SOBRE AS RECEITAS E SOBRE AS DESPESAS. OUTRO DETALHE IMPORTANTE, NA SIMULAÇÃO DA PARCERIA RURAL O SR. HERCÍLIO NARDI APARECE COMO O PRIMEIRO TITULAR: EM SUA MAIORIA A DOCUMENTAÇÃO FOI EMITIDA EM NOME DO SR. HERCÍLIO, NÃO SENDO OUTRA A INDICAÇÃO NAS DIVERSAS CAIXAS QUE CONTINHAM A DOCUMENTAÇÃO DAS RECEITAS (NOTAS FISCAIS), BEM COMO AS DAS DESPESAS, TODAS GRAFADAS EM LETRAS GARRAFAS: HERCÍLIO NARDI. POR CONSEQUENTE, OS LIVROS-CAIXA, SE HOUVESSEM SIDO DE FATO CONFECCIONADOS, TERIAM GRAFADO O NOME DO PRIMEIRO TITULAR — A DESPEITO DA INDONEIDADE DO CONTEÚDO E DA FORMA COMO FOI APRESENTADO. PELO INVERSO, NAS RELAÇÕES APRESENTADAS O NOME QUE APARECE EM RESPECTIVAS É O DA PESSOA DO SR. DARIO PISANI NARDI (fls. 585 a 648 – 2010; e 649 a 723 – 2011). OUTRO FATO IMPORTANTE É QUE REFERIDAS RELAÇÕES NÃO INDICAM A AUTORIA: O NOME DOS RESPONSÁVEIS PELA PRODUÇÃO DESSES, — SÃO DOCUMENTOS APÓCRIFOS. HÁ EXIGÊNCIA LEGAL NO SENTIDO DE QUE OS RESPONSÁVEIS PELA CONTABILIDADE, NORMALMENTE UM CONTADOR E O PRODUTOR RURAL, NO PRESENTE CASO, ASSINEM TAIS DOCUMENTOS. AS ASSINATURAS DEVERÃO COMPOR AS FOLHAS DE ABERTURA E DE FECHAMENTO, SENDO AS DEMAIS RUBRICADAS. Sobre os contratos de financiamentos rurais, embora não fosse pedida a prorrogação de prazo, visto argumentar que referidos contratos ainda não haviam sido entregues pelos bancos, ficou de entregá-los tão logo possível (fls. 582 a 584).

Como se verifica, o auditor entende que os livros são irregulares pois seriam “não mais que relações de entrada e saída”. Entende ainda que, como a maioria dos documentos e notas fiscais trazem o nome do Sr. Hercílio primeiro, o livro não poderia ser identificado pelo nome e CPF do Sr. Dário. Não haveria ainda assinatura dos responsáveis pela contabilidade nem a rubrica das páginas.

O que se verifica dos autos é que existe efetivamente livros caixa eletrônicos, sequenciados, com a identificação de todas as entradas e saídas. A autoridade parece confundir os referidos livros com as planilhas de fls. 1150/1230. O fato de o nome do Sr. Hercílio não constar e constar o do contribuinte, parceiro rural, não desabona de forma alguma o livro, que também não precisa ser elaborado por profissional de contabilidade e ter registro.

Ora, se havia falha na comprovação dos lançamentos, caberia ao auditor glosar as despesas, e o curioso se fez todo o levantamento necessário para a glosa, porém optou-se pelo arbitramento, desconsiderando completamente os documentos apresentados.

Entendo, portanto, que o lançamento não pode subsistir.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator