



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11060.000442/2009-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-005.182 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de junho de 2019  
**Recorrente** ANTONIO CARLOS RODRIGUES DE SOUZA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

**DECADÊNCIA.**

A ausência de pagamento antecipado, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário começa a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**NULIDADE.**

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal e ausentes quaisquer causas de nulidade, considera-se o lançamento como legal.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO DOCUMENTAL. FISCAL. COMPROVAÇÃO**

Argumentos desacompanhados de prova documental e de forma cabal não se prestam para ilidir as acusações fiscais.

**ATIVIDADE RURAL. ARBITRAMENTO.**

A falta da escrituração do livro da atividade rural dá ensejo à aplicação do arbitramento da base de cálculo de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

Consideram-se tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, se não houver justificativa conforme os rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

**MULTA AGRAVADA OU QUALIFICADA.**

Ausência da comprovação de que há, efetivamente, a sonegação fiscal, não se justifica o agravamento ou a qualificação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Riso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fl. 341/366, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria (RS), de fls. 318/334, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, anos-calendários 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

O interessado acima qualificado foi autuado, tendo sido lhe exigido o crédito tributário no montante de R\$ 93.508,48,, nele compreendidos imposto, multa de ofício e juros de mora, relativo aos anos-calendários 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, omissão de rendimentos da atividade rural e acréscimo patrimonial a descoberto, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

### Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas

De acordo com as fichas referentes a Rendimentos de\_ Dirigentes, Sócios ou Titular das DIPJs, exercícios 2004 a 2008, da empresa Comercial Kibarato, o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis e isentos, decorrentes de pagamentos de pró-labore e distribuição de lucros, nos anos calendários 2003 a 2007.

Em consulta aos Livros Diários da empresa Comercial Kibarato, referentes aos anos-calendários 2003 a 2005, e aos arquivos digitais de lançamentos contábeis e arquivos dos Livros Razão dos anos-calendários de 2003 a 2006, foi verificado, pela fiscalização, que a referida empresa efetuou lançamentos contábeis de despesas com pró-labore de seus sócios Pedro Paulo e Antonio Carlos, contabilizados a débito da conta de resultado de despesas operacionais "Pró-labores" em contrapartida dos lançamentos a crédito da conta de passivo circulante de salários e ordenados a pagar "Pró-labores".

As diferenças relativas aos valores de pró-labore apuradas no procedimento fiscal e os informados nas DIRPFS dos exercícios 2004 a 2007 originais foram objeto de lançamento de ofício.

### Omissão de rendimentos da atividade rural

O Sr. Pedro Paulo de Souza, irmão do contribuinte, entregou as Declarações do ITR, exercícios 2002, 2003, 2005 e 2006, relativamente aos imóveis rurais nas localidades de Rondinha e Cerro Madeira, no município de Encruzilhada do Sul, onde constou a informação de que o Grau de Utilização dos imóveis foi de 100%.

O contribuinte informou que a exploração dos imóveis rurais era em condomínio.

Por conseguinte, o contribuinte foi intimado a esclarecer o fato de não ter preenchido os anexos da atividade rural das DIRPFS dos exercícios 2004 a 2007 originais entregues, e a apresentar a apuração da atividade rural, no formato do anexo da DIRPF, bem como

apresentar as notas fiscais de produtor rural e os livros Caixa da atividade rural dos anos calendários 2003 a 2006.

Os anexos da atividade rural das DIRPF dos exercícios 2004 a 2007 retificadoras e DIRPF do exercício 2008, original, informam que a atividade rural do Sr. Pedro Paulo é exercida em parceria com seu irmão, Antonio Carlos, cada um com o percentual de 50%, no imóvel denominado Agropecuária Quero-Quero, na localidade de Cerro da Vigia, no município de Encruzilhada do Sul, com área de 112,2 ha.

De acordo com consulta aos Livros Diários 01 a 04, referentes aos anos-calendários 2003 a 2005, entregues em 20/12/2007 e aos arquivos digitais de lançamentos contábeis e arquivos PDF dos Livros Razão, dos anos-calendários 2003 a 2006, entregues em 06/03/2008, foi verificado que a empresa Comercial Kibarato efetuou lançamentos contábeis de compras de mercadorias relativamente a 174 notas fiscais emitidas pelos produtores rurais Pedro Paulo Rodrigues de Souza e Antonio Carlos Rodrigues de Souza, contabilizados no montante de R\$ 560.360,00, no período de 03/12/2003 a 27/12/2006 a débito da conta de resultado Compras de Mercadorias e a crédito da conta de ativo circulante, Caixa.

Além dos valores de receitas brutas com a atividade rural informados nas DIRPFs entregues pelos Srs. Pedro Paulo e Antonio Carlos terem sido inferiores aos valores de compras de mercadorias efetuadas pela empresa Comercial Kibarato junto aos seus sócios, o Sr. Pedro Paulo deixou de entregar os Livros Caixa da atividade rural dos anos-calendários 2003 a 2007.

As diferenças apuradas quanto aos resultados tributáveis da atividade rural relativamente aos valores informados nas DIRPF s exercícios 2004 a 2008 originais foram lançadas de ofício.

Foi aplicado o coeficiente de arbitramento de 20% sobre os valores mensais de receita. '

#### Acréscimos patrimoniais a descoberto

A fiscalização confeccionou o demonstrativo de variação patrimonial do contribuinte por meio do fluxo financeiro mensal, no qual foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto no montante de R\$ 102.803,01, nos meses de 01/2003, 02/2004, 03/2005, 01/2007, 02/2007 e 03/2007.

O contribuinte, quando intimado pela fiscalização, não logrou comprovar a origem de recursos que justificassem os acréscimos patrimoniais a descoberto nos meses relacionados.

#### Multa de ofício qualificada

A multa de ofício aplicada sobre as infrações apuradas foi a prevista no artigo 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007( 150%), em face da ocorrência de sonegação, prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente da data de ocorrência do fato gerador, ficando tais infrações sujeitas à representação fiscal para fins penais, de acordo com a Portaria SRF nº 326, de 2005.

### **Da Impugnação**

O contribuinte, às fls. 130 a 148, impugna total e tempestivamente o auto de infração, juntando os documentos de fls. 149 a 232, e fazendo, em síntese, as alegações a seguir descritas.

Decadência do período-base 2003

Alega a fiscalização que o fato gerador é o mês de dezembro de 2003(31/12/2003).

O próprio CTN, artigo 150, § 4º, determina que o prazo é de 5 anos da ocorrência do fato gerador, ou seja, incluído o mês do fato-gerador - dez/2003.

Então, o direito de constituir o crédito tributário pela Fazenda Nacional extingue-se em novembro/2008.

Ocorre que a ação fiscal teve seu término em 05/02/2009, após o decurso do prazo decadencial.

O CTN, no artigo 156, estabeleceu a decadência como circunstância extintiva do crédito tributário.

Conforme os artigos 106 a 113 do RIR/1999, baseados em leis, a regra de recolhimentos do imposto de renda pessoa física é mensal, por isso aplica-se o § 4º do artigo 150 do CTN.

O fato de a apuração do imposto da atividade rural ter a competência dezembro, com vencimento em 30 de abril, prazo alargado pela lei, mesmo que o contribuinte apure prejuízo, não sendo necessário o recolhimento, aplica-se como base o recolhimento mensal de dezembro de cada ano.

O contribuinte cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes sobre decadência.

Extrapolado o prazo máximo para a conclusão dos trabalhos

A fiscalização iniciou em 24/12/2007, por meio do MPF 1010300.2007.00297.2, substituído pelo MPF Diligência emitido em forma eletrônica de nº 1010300.2008.00178.3 e modificado posteriormente para o MPF Fiscalização nº 1010300.2009.00023.3, quando o impugnante foi intimado a esclarecer diversas questões levantadas em relação às DIRPF exercícios 2004 a 2007. Em 05/02/2009, foi encerrada a fiscalização, momento em que o auditor lavrou o auto de infração contestado.

Portanto, a fiscalização teve início em 24/12/2007, expirando seu prazo de fiscalização em 24/06/2008, ou seja, 120 dias após seu início.

Não houve ato da SRFB, prorrogando o prazo fiscalizatório, por mais de 60 dias, conforme determina a Portaria SRFB nº 4.066/2007, nos artigos 12 e 13, que é o prazo máximo para cada prorrogação.

O contribuinte transcreve, sobre prazo de fiscalização, o artigo 145 da CF/1988 e o artigo 196 do CTN, e, também, os artigos 1º e 2º da Lei nº 9.784/1999.

Mérito

Fatos articulados não coincidem com conduta infratora

1. O contribuinte foi autuado por omissão de rendimentos de pessoa jurídica a título de pro labore e divisão de lucros.

No entanto, o próprio fiscal relatou:

“As declarações do imposto de renda na fonte - DIRFs anexas às fls. 131 demonstram que a empresa Comercial Kibarato efetuou pagamentos de rendimentos de trabalho assalariado e sem vínculo empregatício com os códigos da receita 0561 e 0588, nos anos-calendários 2006 e 2007, nos valores de R\$ 8.100, 00 e R\$ 8.900, 00, que confirmam os valores informados a título de pró-labore na DIRPF exercício 2007 retificadora e DIRF exercício 2008 original (fls. 111 a 119)

2. De fato, a única divergência que realmente existe, e somente devido a um erro de fato, é quanto aos valores recebidos a título de pró-labore no ano de 2003.

A empresa Comercial Kibarato deixou de contabilizar na conta passivo circulante os pró-labores relativamente aos meses de 01/2003 a 05/2003, como bem salienta o órgão atuador.

Contudo, como foi demonstrado anteriormente, o ano de 2003 já está alcançado pela decadência.

A entrega das DIRPFs, no caso em tela, não se classifica como denúncia espontânea, pois, a retificação não foi feita com o intuito de pagar imposto de renda. É de fácil visualização que, mesmo agregando os valores correspondentes aos pró-labores, o ora impugnante ainda assim ficaria isento de pagamento do imposto.

O próprio contribuinte, ao saber de seu erro, por ocasião do recebimentos do auto de infração, de pronto, retificou as DIRPFS numa atitude de honestidade e simplicidade.

Omissão de rendimentos tributáveis na atividade rural

1. O agente fiscalizador confrontou 174 notas fiscais de produtor em relação ao impugnante e seu irmão. E, usou como parâmetro referente às receitas na atividade rural as informações prestadas nas DIRPFS retificadas, porém, o estranho é que quando o fiscal deveria colher as informações quanto aos prejuízos que o impugnante suportou nos anos-bases anteriores, isso não ocorreu.

2. Na verdade, houve glosa de custos agrícolas por parte do fisco, que apenas se preocupou em levantar as receitas.

Quanto às receitas agrícolas, essas não podem ser repassadas indevidamente ao irmão do impugnante e vice-versa, não se pode tirar de um e imputar ao outro. Não houve omissão de rendimentos.

3. Em carta explicativa, quando foi relatado que o impugnante era parceiro de seu irmão, referia-se apenas à área de terras.

Quanto à compra de semoventes e tudo o mais que se refere a exploração agrícola, cada um é completamente independente. Não pode o órgão fiscalizador somar duas receitas diferentes e dividir por dois.

A receita do contribuinte não pode afetar a contabilização de mais ninguém, a não ser que fossem dois titulares do mesmo talonário de notas fiscais de produtor rural.

4. É de causar estranheza que o fiscal se muniu dos danos referentes à receita bruta mensal do autuado (anexo 6), mas não desconte as despesas de custeio/investimento.

Sem que fosse efetuado qualquer levantamento específico sobre produtos agrícolas vendidos e não informados na declaração IRPF ou contabilidade, para demonstrar a existência material da omissão de receitas, o agente autuante sequer mencionou se o contribuinte infringiu algum dispositivo legal relacionado com a presunção legal de omissão de receitas.

É consenso entre os doutrinadores que a omissão de rendimentos deve ser provada pelo fisco ou deve ser objeto de presunção legal.

5. O auto de infração é confuso desde o início, por não atender o disposto no artigo 10, III e IV, do Decreto-lei nº 70.235, de 1972, que trata dos requisitos para a lavratura do auto de infração. Isto porque não permite ao contribuinte precisar exatamente a infração cometida, vedando o pleno exercício ao seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Cita ementa do 3º Conselho de Contribuinte a respeito da questão.

6. Cotejando a descrição da infração omissão de rendimentos da atividade rural com os documentos juntados ao auto de infração, infere-se claramente que são insuficientes para estabelecer quais os rendimentos foram omitidos na atividade rural. Afinal, quais rendimentos foram omitidos? Houve desclassificação da escrita? (pois, cada um dos irmãos possuem sua escrita).

7. Como provado nas DIRPFS, os rendimentos frutos da atividade rural são inerentes a cada contribuinte, que não se comunicam, assumindo, assim, os riscos inerentes à atividade profissional.

Rendimentos próprios da venda de produtos agrícolas

Cada irmão tem rendimentos próprios e não comuns da venda de produtos agrícolas.

a) Escrita contábil

Por meio da escrituração contábil e dos documentos, o contribuinte prova que explora a atividade rural independentemente de seu irmão.

b) Boa-fé dos negócios jurídicos

O atuado alega que tanto ele quanto seu irmão mantêm seus negócios relacionados à atividade rural, independentes, e não estão cometendo nenhum ilícito, estão agindo de boa-fé, e, para desqualificar o negócio, cabe à fiscalização comprovar que ele contém algum vício ou má-fé nos atos negociais, fato que nem foi suscitado pelo fiscal.

O anexo 5 e 6 do auto de infração devem ser completamente desconsiderados, uma vez que foi criado usando infonnações de contribuintes diferentes, onde cada um possui sua atividade rural própria.

Hiromi Higuchi e outros - Imposto de renda das empresas, 32ª edição - 2007, na página 660, comenta sobre a desconsideração no negócio jurídico. Segundo ele, a aplicação do artigo 116 do CTN caberia somente para os negócios jurídicos práticos com dissimulação.

Acréscimos patrimoniais a descoberto

Quanto à relação de bens e direitos adquiridos e alienados pelo impugnante, no período de 01/2003 a 12/2007, deve-se observar as seguintes considerações:

Primeiramente todo o ano-calendário de 2003 está alcançado pelo instituto da decadência.

Segundo, com relação ao imóvel matrícula 13.330, que o impugnante comprou e, por um equívoco, uma vez que possui uma empresa individual, registrou o imóvel em nome da empresa, os recursos para a compra originaram-se basicamente da divisão de lucros da empresa, quando o contribuinte recebeu o valor de R\$ 65.000,00, e da alienação do imóvel matriculado sob o n 11.441, pelo valor de R\$ 35.000,00, tudo conforme informações retiradas do próprio auto de infração.

Do requerimento

O atuado requer que seja cancelado o auto de infração, para fins de reconhecer:

- a) a nulidade ab initio do auto de infração e a decadência, referente ao ano-calendário 2003, acolhendo-se as preliminares argüidas;
- b) a improcedência pelas razões de mérito, quanto ao direito de constituir o crédito tributário relativo ao IRPF dos anos-base 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007.

### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria (RS)**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria (RS) julgou procedente em parte a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 318):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA.

Quando o contribuinte não houver efetuado qualquer pagamento prévio, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário começa a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL.

As informações prestadas pelo sujeito passivo, até prova em contrário, são consideradas verdadeiras, e não podem ser desconsideradas mediante simples alegações; para que o lançamento originado destas informações seja alterado, deverá o contribuinte comprovar inequivocamente o alegado.

**ATIVIDADE RURAL. ARBITRAMENTO.**

A falta da escrituração do livro da atividade rural implicará no arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

**Do Recurso Voluntário**

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou o recurso voluntário de fls. 341/366, em que praticamente repete os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

**Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

O Recurso interposto pelo contribuinte é tempestivo e, portanto, dele conheço.

**Preliminar de decadência**

Nos termos do alegado pelo Recorrente, o fato gerador é o mês de dezembro/2003, representado pelo algarismo 31.12.2003 (o mesmo utilizado para o recolhimento de tributos pela DARF que indica o mês de referência da competência pela data do último dia do mês). O art. 150, § 4º do CTN, determina o direito de lançamento do tributo decair em 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

No caso em questão, o lançamento ocorreu em 05.05.2009.

Inicialmente, para verificar a aplicabilidade do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o dies a quo do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733SC (2007/01769940), com acórdão submetido ao regime do art. 543C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o

pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No caso em questão, não há pagamento antecipado. Quanto à ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tratarei disso mais adiante, mas a meu ver, aplica-se, mesmo assim, o disposto no art. 173, I, CTN.

Para fins de interpretação do presente caso, adotarei o enunciado da Súmula CARF nº 101:

Súmula CARF nº 101: Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sendo assim, o dia seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, é o dia 1º de Janeiro de 2005 e o lançamento ocorreu no dia 05 de fevereiro de 2009, portanto, dentro do lustro legal de 5 (cinco) anos, de modo que não deve ser reconhecida a decadência do ano-calendário de 2003, seja para o lançamento da atividade rural, quanto do lançamento do IRPF.

#### **Preliminares de nulidade**

##### **Do Mandado de Procedimento Fiscal**

Alega o recorrente que o Auto de Infração seria nulo, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal já estaria vencido.

Entretanto, conforme se verifica dos autos, na e-fl. 70 (fl. 49), consta o Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 10.1.03.00-2009-00023-3, com validade até 02 de junho de 2009.

Sendo assim, esta preliminar de nulidade não deve ser acolhida.

##### **Do cerceamento de defesa**

Como se verifica do relatório do auto de infração, no Anexo 5 (fl. 19 verso), foi apresentado o confronto de valores das receitas brutas da atividade rural apuradas e informadas nas DIRPFs entregues pelo contribuinte, com os valores de compras de mercadorias efetuadas pela empresa Comercial Kibarato, lançadas a débito da conta de resultado “Compras de Mercadorias”.

Nos meses de 09/2003, 07/2004, 10/2004, 11/2005, 03/2006, 08/2006 e 09/2006, a empresa Comercial Kibarato contabilizou compras de mercadorias com os produtores rurais Pedro Paulo e Antonio Carlos, irmãos do ora Recorrente, em valores superiores às receitas brutas informadas nas DIRPF retificadoras que foram entregues por eles.

A fiscalização considerou as diferenças apuradas nos meses acima mencionados como omissão de receitas da atividade rural e foram adicionadas e houve por bem atribuir ao ora Recorrente o percentual de parceria de 50%, para os valores de receita bruta da atividade rural informados nas DIRPFs por ele entregues, o que resultou nos valores de receitas com a atividade

rural apurados pela fiscalização para os anos-calendários 2003 a 2007, apresentados no Anexo 6 (fl. 20).

Conforme se verificada da descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração, constante à fl. 05, os dispositivos legais infringidos estão devidamente mencionados, de modo que não há que se falar em cerceamento de defesa.

### **Omissão de rendimentos da atividade rural**

É fato que o ora Recorrente entregou as Declarações do ITR nos exercícios 2002, 2003, 2005 e 2006 com a informação de que os imóveis rurais localizados em Rondinha e Cerro Madeira, no município de Encruzilhada do Sul, de que o Grau de Utilização dos imóveis foi de 100% e por tal razão, foi a fiscalização presumiu que o resultado da atividade rural do Recorrente era de 50%.

A alegação do ora Recorrente de que a exploração dos imóveis rurais era em condomínio, não lhe favorece, tendo em vista que, quando intimado a esclarecer o fato de não ter preenchido os anexos da atividade rural das DIRPFs dos exercícios 2004 a 2007 originais entregues, apresentou os anexos da atividade rural das DIRPFS dos exercícios 2004 a 2007 retificadoras e a DIRPF do exercício 2008, original, nas quais informou que exerce a atividade rural em parceria com seu irmão Pedro Paulo, cada um com o percentual de 50%, no imóvel denominado Agropecuária Quero-Quero, na localidade de Cerro da Vigia, no município de Encruzilhada do Sul, com área de 1 12,2 ha.

Muito pelo contrário e por esta razão, o procedimento fiscal tomou como base os dados informados pelo contribuinte nas referidas declarações para efetuar o lançamento. A simples alegação, de que haveria parceria com o irmão, não tem o condão de ilidir a presunção do fisco, posto que não existem informações ou mesmo provas para que se pudesse concluir de forma diversa.

Neste sentido, peço vênias para transcrever trechos da decisão recorrida:

No presente caso, o contribuinte não apresentou provas que sustentem suas alegações, limitando-se a alegações vagas, sem a devida comprovação.

As alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. Portanto, as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não são eficazes.

Ora, não podem os contribuintes, a bel-prazer, informar dados a RFB e, posteriormente, quererem excluí-los sem qualquer justificativa. Os contribuintes ao apresentarem suas DIRPF têm responsabilidade sobre as informações nelas constantes, podendo retificá-las somente com a comprovação do erro cometido, via documentação hábil e idônea e, mesmo assim, dentro do prazo regulamentar, ou seja, antes do início de qualquer procedimento de ofício adotado pela Fiscalização da RFB acerca dessas informações, como prevê o art. 832 do RIR/1999.

Ainda que o ora Recorrente questiona o não acolhimento de declarações apresentadas, aplica-se o disposto 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. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em outros termos, depois de iniciada a ação fiscal, qualquer alteração na declaração só pode ser efetuada de ofício à luz das provas apresentadas pelo contribuinte, que pode ser em atendimento à intimações do agente fiscalizador ou por ocasião da impugnação/recurso.

Com relação à parceria rural, faz-se necessário mencionar o disposto no art. 59 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 6 de janeiro de 1999 (RIR/1999), in verbis:

“Art. 59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um (Lei nº 8.023, de 1990, art. 13).

Parágrafo único. Na hipótese de parceria rural, o disposto neste artigo aplica-se somente em relação aos rendimentos para cuja obtenção o parceiro houver assumido os riscos inerentes à exploração da respectiva atividade.

Por outro lado, a regulamentação da parceria rural encontra fundamento no art. 49 do Decreto nº 59.566, de 14 de Novembro de 1966, que regulamentou a Lei nº 4.504, de 30 de Novembro de 1964 (Estatuto da Terra):

Art. 4º - **Parceria rural é o contrato agrário** pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, **mediante partilha de riscos de caso fortuito e de força maior do empreendimento rural, e dos frutos produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem,** observados os limites percentuais da lei (Art. 96, VI, do Estatuto da Terra).(Grifado).

Além disso, o Recorrente argumentou, no sentido de que a fiscalização fez uso dos dados referentes à receita bruta declarada, mas não aplicou as deduções das despesas de custeio e investimento.

Neste sentido, mais uma vez, pedimos vênias para transcrever trecho da decisão recorrida:

Com relação às formas de apuração do resultado da atividade rural, assim dispõe o Decreto nº 3.000, de 1999:

Formas de Apuração

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, § 19).

§ 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).

(...)

As despesas da atividade rural informadas pelo recorrente, na declaração retificadora, não foram consideradas no lançamento pelo fato de que o contribuinte, quando intimado, deixou de entregar os Livros Caixa da atividade rural relativos aos anos-calendários 2003 a 2007.

Por conseguinte, a fiscalização aplicou o coeficiente de arbitramento de 20% sobre os valores mensais de receita, apurando os resultados tributáveis apresentados no Anexo 6.

Verifica-se que, à luz do dispositivo legal transcrito supra, foi correto o procedimento fiscal neste sentido.

Conclui-se, portanto, que o lançamento, relativo à omissão de rendimentos da atividade rural, possui sólido fundamento legal e foi efetuado com base em documentação idônea fornecida pelo contribuinte, conforme se depreende pela leitura das peças de autuação.

Logo, nega-se provimento ao recurso quanto a este ponto.

#### **Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica**

O recorrente insurge-se sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, mas excetuando a declaração entregue já com o procedimento fiscal instaurado, como mencionado anteriormente, não pode ser acolhida.

Aplicável ao caso, o disposto 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. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em outros termos, depois de iniciada a ação fiscal, qualquer alteração na declaração só pode ser efetuada de ofício à luz das provas apresentadas pelo contribuinte, que pode ser em atendimento à intimações do agente fiscalizador ou por ocasião da impugnação/recurso.

Assim, não merece provimento o recurso quanto a este ponto.

#### **Acréscimo Patrimonial a Descoberto**

Com relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, transcrevo trechos da decisão recorrida, que servem como fundamentação para minha decisão:

O contribuinte insurge-se contra o lançamento do acréscimo patrimonial a descoberto, no qual ficou evidenciado que o autuado consumiu mais do que possuía de recursos com origem justificada. O fato a ser julgado é omissão de rendimentos. Trata-se, portanto, de matéria de prova.

O acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, conforme determina o § 1º do artigo 3º da Lei 7.713, de 1988.

A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo fisco. Porém, a presunção contida no dispositivo citado não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo acusado, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Nesse caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos é a presunção que, segundo Washington de Barros Monteiro (in Curso de Direito Civil 6ª Edição, Saraiva, 1º vol., pág 270), 'é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido'. É o meio de prova admitido em Direito Civil, consoante estabelecem o Código Civil (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916), e o Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), art. 332, e é também reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário, conforme Decreto nº 70.235, de 1972, art. 29 e CTN, art. 148.

(...)

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o falo econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso. (grifos acrescidos)

Não foi a autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º, tratando-se, portanto, de presunção legal e não pessoal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga a alguém sem que tenha recursos para isso ou os tome emprestado de terceiros.

Provada pelo fisco a aquisição de bens e/ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados.

A fiscalização intimou o contribuinte a comprovar os recursos suficientes para justificar o acréscimo patrimonial. Além da fase de fiscalização, o contribuinte teve o prazo dedicado à impugnação para comprovar a existência de numerários suficientes para cobrir tal variação.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está especificada no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, arts. 55, XIII:

Decreto nº 3.000:

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 39, §4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, §2º, inciso IV, e 70, §3º, inciso D):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelas rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

(...)

Conclui-se do exposto que o método empregado pela fiscalização na apuração do presente crédito tributário tem amplo amparo legal e jurisprudencial.

Por tais razões, nego provimento ao recurso voluntário.

### **Multa de 150%**

O recorrente insurge-se também quanto à aplicação ao caso, da multa agravada ou qualificada.

Neste sentido, aplicável o teor da Súmula CARF nº 25:

Súmula CARF nº 25

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

De fato, conforme se verifica do relatório fiscal, aplicou-se a multa qualificada sob o seguinte argumento:

A multa de ofício aplicada sobre as infrações apuradas foi a prevista no artigo 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (150%), em face da ocorrência de sonegação, prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente da data de ocorrência do fato gerador, ficando tais infrações sujeitas à representação fiscal para fins penais, de acordo com a Portaria SRF nº 326, de 2005.

Vejamos o que dispõe o art. 71 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

No caso em questão, não se está diante de um caso de sonegação fiscal a justificar o agravamento da multa, pelo menos, como foi lavrado o auto de infração.

Ocorre que, a simples indicação do dispositivo não tem o condão de explicar o real motivo da aplicação da multa qualificada.

Sendo assim, quanto a este tópico, dou provimento ao recurso.

### **Conclusão**

Em razão do exposto, conheço do recurso rejeito a preliminar de decadência e dou parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya