



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11075.721039/2014-11
ACÓRDÃO	2201-012.077 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALFREDO PEREIRA DA SILVA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

O erro de direito é causa de nulidade do ato administrativo de lançamento, que não pode ser alterado por mudança de critério jurídico.

ACÓRDÃO

Vistos, acordados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de **Auto de Infração** (fl. 03 a fl. 15) relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física (IRPF) dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

Segundo o **Relatório Fiscal** (fl. 16 a 37), o auto de infração foi lavrado sob o fundamento da omissão de resultado tributável da atividade rural, tendo sido capitulada *multa de ofício qualificada em função do dolo e apresentada representação fiscal para fins penais*. Na oportunidade, foi atribuída responsabilidade tributária à esposa do impugnante, Zeneida Rodrigues da Silva, em razão de o regime de bens do casamento se tratar de comunhão universal de bens.

Em sua **Impugnação** (fl. 2422 a 2452), o ora Recorrente (i) alegou que a autoridade fiscal não observou o arbitramento de 20% da Receita Bruta da Atividade Rural, optando pela conservação da forma de tributação declarada de receitas menos despesas, quando deveria aplicar o arbitramento de 20% aos anos-calendário de 2010 e 2011; (ii) em relação ao ano-calendário de 2012, requereu a manutenção da apuração do resultado efetivo, e não o arbitramento, considerando as despesas de custeio que não foram registradas no livro caixa e que ora as apresenta; (iii) requereu a exclusão da receita de R\$ 14.400,00 incluída pela autoridade fiscal como receita omitida do exercício de 2010; (iv) argumentou pela inexistência de fraude e, portanto, o descabimento da qualificação da multa; (v) requereu o afastamento da responsabilidade solidária atribuída à sua cônjuge.

A 1ª Turma da DRJ/CGE, por meio do **Acórdão n. 04-38.710** (fl. 2.631 a 2.634), julgado em 02/03/2025, acolheu em parte os argumentos do Recorrente, decidindo que (i) o IRPF deve ser apurado pelo arbitramento, conforme prescreve o art. 60 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999; (ii) conforme a Súmula CARF n. 14, não houve intuito de fraude, de forma que descabe a qualificação da multa de ofício; (iii) deve ser excluída a receita de R\$ 14.400,00, de acordo com a argumentação do Recorrente; (iv) deve ser mantida a responsabilidade solidária da interessada por não ter se manifestado, apesar de intimada.

No **Recurso Voluntário** (fl. 2.641 a 2.649), o Recorrente (i) argumentou que a DRJ atuou como autoridade lançadora ao alterar a forma de apuração do IRPF de resultado efetivo para a presunção de 20%; (ii) argumentou que é necessário ajustar a base de cálculo do ano de 2012, pois há notas fiscais escrituradas em 2013 que correspondem a fatos geradores de 2012, bem como despesas não escrituradas no livro caixa de 2012.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme Despacho de Encaminhamento (fl. 2.653). Em 15/04/2015 foi juntado o Recurso Voluntário (fl. 647), após ciência em 16/03/2015 (fl. 2.640) – portanto, no prazo do Decreto-Lei 70.235/1972.

2. Nulidade. Apuração pelo resultado efetivo ou por arbitramento.

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente argumenta que o julgador de primeira instância *atuou como autoridade lançadora*:

(fl. 2.643) De acordo com o acórdão proferido pela 1ª Turma da DRJ/CGE/MS, o julgador atuou como autoridade lançadora, pois, alterou a forma de apuração do resultado tributável da atividade rural de resultado efetivo (receitas menos despesas) para presunção apurado à razão de 20% da receita bruta da atividade rural, cuja base legal é diversa, pois, a apuração do resultado efetivo (receita menos despesas) tem como base legal o art. 60 do RIR/99 e a presunção do resultado consta do art. 71 do RIR/99. (...)

Outrossim, destaque—se que em momento algum foi solicitado no recurso à apuração do resultado tributável da atividade rural do ano de 2012 pelas regras de presunção a razão de 20% da receita bruta. (...)

Isto posto, a pergunta que não deixa calar, é: pode a autoridade julgadora atuar como autoridade lançadora? pois, no caso em tela o julgador alterou a base tributável por adotar sistemática de apuração do resultado tributável da atividade rural diversa da considerada pela fiscalização, bem como por adotar novo embasamento legal para apurar o Imposto de Renda da Pessoa Física do ano de 2012 (§ 2º do art. 60 do RIR/99 combinada com o art. 71 do mesmo dispositivo legal), o qual não consta do auto de infração.

A própria forma de apuração do resultado tributável da atividade rural foi alterada – de *resultado efetivo* para *presunção apurado à razão de 20% da receita bruta da atividade rural*, sobretudo quanto ao ano-calendário de 2012. A base legal, como bem salientado pelo contribuinte, é diversa:

(fl. 2.633) Assiste razão em parte ao contribuinte, considerando que, efetivamente o arbitramento do resultado da atividade rural em 20% da Receita Bruta se aplica ao seu caso, pois, pela simples leitura do artigo 60 do decreto 3000/99 com sua matriz legal, § 2º do artigo 18 da lei 9.250/95 que prevê que **para os casos de falta de escrituração, a consequência é o arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta no ano calendário**, o que evidentemente é o máximo de tributação para a atividade rural.

Em relação à hipótese de se considerar a forma de tributação no ano calendário de 2012, pelas receitas menos despesas, aceitando um rol de despesas de custeio não registradas no livro caixa, não se pode aceitar, considerando que, **constatada a omissão de rendimentos da atividade rural em escrituração com**

irregularidades ou falta dela, quando obrigatória, o imposto deve ser apurado por meio de arbitramento em 20% sobre o valor da Receita Bruta, na forma do artigo § 2º do artigo 60 do regulamento do imposto de renda. Portanto, utiliza-se do mesmo critério para a mudança da forma de tributação para o arbitramento, em face das irregularidades na escrituração do livro caixa para os anos calendários de 2010 e 2011.

A autoridade lançadora é aquela responsável por constituir o crédito tributário, por meio da lavratura do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento. Já a autoridade julgadora de primeira instância (nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ) e os conselheiros do CARF atuam em outra fase, a do contencioso, justamente para garantir o contraditório e a imparcialidade. A autoridade julgadora não pode atuar como autoridade lançadora no mesmo processo, por ser incompetente (Decreto nº 70.235/1972, art. 59, incisos I e II: são nulos: “os atos e termos lavrados por pessoa incompetente” e “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”).

Os novos cálculos constam no julgamento da DRJ (fl. 2.633-2.634). Sobre a mudança de critério jurídico, Thais de Laurentiis¹ escreve que o art. 146 do CTN não contempla a alteração de critério para correção de ilegalidades (chamadas comumente de erro de direito pela doutrina e pela jurisprudência), mas tão somente as hipóteses de mudança de entendimento válido pela Administração.

Pois trata-se, como visto, de mudança de critério durante o julgamento. Uma vez promovido o lançamento, a qualificação jurídica não pode ser alterada. Com razão, portanto, o contribuinte.

3. Conclusão.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho

¹ *Mudança de Critério Jurídico pela Administração Tributária: regime de controle e garantia do contribuinte*. São Paulo: IBDT, 2022, p. 273.