



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11634.720266/2018-70</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.724 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MARCIO ANTONIO GARCIA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física sujeito ao ajuste anual é complexo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos forem recebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

Em havendo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, CTN).

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITA. ALEGAÇÃO DE ADIANTAMENTO DE RECURSOS PARA ENTREGA FUTURA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Uma vez não apresentados documentos comprobatórios de que parte das receitas omitidas decorreu de adiantamentos de recursos recebidos por conta de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, e, como tal, não poderiam ser tributadas no momento do recebimento dos recursos, deve subsistir integralmente a omissão apurada.

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

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.

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO DE DOLO. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF nº 14.

As condutas que justificam a imposição de multa de ofício qualificada estão elencadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, sendo dever do Fisco comprová-las para a aplicação da alíquota majorada. A simples omissão de rendimentos/receitas por si só não justifica a qualificação da multa, conforme Súmula CARF nº 14.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Wilderson Botto(substituto[a] integral), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso (fls. 6617/6622):

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima qualificado, foi lavrado o Auto de Infração de e-fls. 6216/6226, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2013 e 2014, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$595.809,19 (quinhentos e noventa e cinco mil, oitocentos e nove reais e dezenove centavos), sendo R\$ 202.775,49 referentes ao imposto, R\$ 304.163,23 à multa proporcional, e R\$88.870,47, aos juros de mora (calculados até 11/2018).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (e-fls. 6217), foi apurada a seguinte infração:

#### - Omissão de Rendimentos da Atividade Rural

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 6195/6214), o contribuinte em comento foi selecionado para fiscalização nos anos-calendário de 2013 e 2014 em razão da sua elevada movimentação financeira em comparação aos rendimentos declarados por ele nos mesmos anos.

Intimado, mediante o Termo de Início de Ação Fiscal recebido em 29/08/2017, a apresentar, entre outros documentos, os comprovantes dos rendimentos tributáveis, isentos e de tributação exclusiva na fonte e os extratos de todas as contas correntes mantidas junto a instituições financeiras no período de 01/01/2013 a 31/12/2014, o contribuinte apresentou parte da documentação solicitada.

Com base nos extratos bancários apresentados, o contribuinte foi intimado a comprovar individualmente a origem dos créditos efetuados em suas contas bancárias.

Considerando que três contas correntes do fiscalizado eram em conjunto com o seu irmão e procurador, Hilton Cezar Garcia, CPF nº 742.100.099-20, este também foi intimado a esclarecer individualmente a natureza dos créditos realizados nessas contas correntes em que ele aprece como segundo titular.

Em 26/09/2018, em atendimento à requisição da fiscalização, foram apresentados os Livros Caixa dos anos-calendário de 2013 e 2014, os quais estavam em nome do contribuinte ora fiscalizado e contemplavam ROSEMARI CRISTINA PADUIM GARCIA, CPF 734.918.379-87 (esposa); HILTON CEZAR GARCIA, CPF 742.100.099-20 (irmão); e MARIA CRISTINA DE ARAÚJO GARCIA, CPF 007.410.979-07 (esposa do irmão), à razão de 25% para cada um, razão pela qual solicitou-se extensão da fiscalização para tais pessoas.

Com exceção do contribuinte, os demais fiscalizados retificaram suas Declarações de Imposto de Renda da pessoa física relativas aos anos calendário de 2013, 2014, 2015 e 2016.

Da análise das declarações retificadoras e originais, constatou-se que, no tocante à atividade rural:

i) cada um dos 4 contribuintes informou, nas declarações originais, uma receita da atividade rural de R\$ 401.526,70 e despesas de R\$ 149.535,00, e optou pelo arbitramento da receita de 20%, fato que resultou em um rendimento tributável de R\$80.305,34;

ii) nas retificadoras, Rosemari Cristina Paduim Garcia, Hilton Cezar Garcia e Maria Cristina de Araújo Garcia, aumentaram as receitas informadas originalmente, de R\$ 401.526,70 para R\$ 1.847.010,71, e as despesas, de R\$ 149.535,00 para R\$1.774.296,50, tributando, desta feita, o valor de R\$ 72.714,21, correspondente à diferença entre as receitas e despesas.

iii) em relação ao ano-calendário de 2014, cada um dos 04 contribuintes informou, nas declarações originais, uma receita de atividade rural de R\$ 574.730,37 e despesas de R\$ 126.782,00, e optou pelo arbitramento da receita de 20%, o que resultou em um rendimento tributável de R\$ 114.946,07;

iv) nas retificadoras, Rosemari Cristina Paduim Garcia, Hilton Cezar Garcia e Maria Cristina de Araújo Garcia aumentaram as receitas informadas originalmente, de R\$ 574.730,37 para R\$ 2.219.948,96, e as despesas, de R\$ 126.782,00 para R\$2.121.811,55, tributando, o valor de R\$ 98.137,41, correspondente à diferença entre as receitas e despesas.

Através da extração das notas fiscais de entradas emitidas por contribuintes que tinham como remetentes Marcio Antônio Garcia, CPF nº 795.642.679-00, e Hilton Cezar Garcia, CPF nº 742.100.099-20, identificou-se os ditos contribuintes e diligenciou-se junto aos dez maiores.

Como resultado, foi apurada, por amostragem, **a omissão de receitas oriundas das filiais CNPJ nº 84.046.101/0457-07 e 84.046.101/0125-23, da empresa Bunge Alimentos S/A, no ano-calendário de 2013.**

Através da extração das notas fiscais de saídas emitidas por contribuintes que tinham como destinatários Marcio Antônio Garcia, CPF nº 795.642.679-00, e Hilton Cezar Garcia, CPF nº 742.100.099-20, identificou-se os ditos contribuintes e diligenciou-se junto aos vinte maiores, tendo sido constatado, por amostragem, que as despesas foram inseridas nos Livros Caixa.

Consoante a DIRPF do contribuinte, **percebeu-se que ele declarou uma participação fixa de 25% em 09 (nove) imóveis rurais explorados, sendo 01 imóvel informado no código 3 (parceria) e 08 imóveis, no código 5 (propriedade comum ao casal).**

Referidos imóveis também constaram nas Declarações de Hilton Cezar Garcia, Rosemari Paduim Garcia e Maria Cristina de Araujo Garcia com idênticas participações de 25% para cada um e mesmas condições de exploração.

Nas DIRPFs originais de 2013 e 2014, todos consignaram os mesmos valores a título de Receita Bruta Mensal e Despesas de Custeio/Investimento, razão pela qual foi considerado esse percentual (25%) para cada contribuinte.

Considerando os inúmeros imóveis rurais que o contribuinte possuía e as diligências efetuadas, verificou-se que a origem da sua movimentação bancária advinha da atividade rural.

Assim, a fiscalização deixou de analisar as justificativas das movimentações bancárias e se ateve aos Livros Caixa de 2013 e 2014.

**Cotejando-se as receitas constantes dos Livros Caixa e aquelas informadas nas DIRPF originais, apurou-se uma diferença de R\$ 1.445.484,01 em 2013 e R\$ 1.645.218,59 em 2014.**

[...]

Apurou-se também que o contribuinte deixou de fazer constar e, conseqüentemente, tributar como receita da atividade rural, no ano de 2013, os seguintes montantes oriundos das filiais da Bunge Alimentos S/A:

[...]

**Em 2013, as receitas informadas no livro caixa e não declaradas totalizaram o importe de R\$ 1.445.484,01 (25% do total), que, somado à omissão oriunda da Bunge Alimentos S/A, no valor de R\$ 596.124,40 (25%), resultou em um valor total anual omitido da atividade rural de R\$ 2.041.608,41(=R\$ 1.445.484,01 + R\$ 596.124,40).**

**Tendo em vista que o contribuinte, na sua Declaração de 2013, optou pelo arbitramento de 20% das Receitas da Atividade Rural, o valor anual a ser tributado de ofício perfaz R\$ 408.321,68 (=R\$ 2.041.608,41 x 20%).**

**Em 2014, as receitas informadas no livro caixa e não declaradas totalizaram o importe de R\$ 1.645.218,59 (25% do total).**

**Como a opção do contribuinte foi pelo arbitramento das receitas da atividade rural de 20%, o valor anual a ser tributado de ofício será de R\$ 329.043,72.**

**Saliente-se que como do total dos rendimentos da atividade rural, o contribuinte divide esses valores com outros 03 contribuintes a proporção de 25% para cada um, os outros declarantes serão tributados na proporção de cada um em procedimentos próprios.**

O contribuinte, segundo seu contador Sr. Ângelo Zanoni Neto, CPF 329.810.909-68, tentou, mas não conseguiu retificar suas Declarações de Imposto de Renda de 2013 e 2014.

Já os outros 03 contribuintes, por não estarem sob procedimento de fiscalização quando retificaram suas declarações, lograram êxito em fazê-lo. No entanto, em razão do disposto no art. 138, parágrafo único, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1965 - Código Tributário Nacional, essas declarações retificadoras não foram consideradas.

As verificações efetuadas pela fiscalização consideraram normas internacionais de auditoria, entre as quais a amostragem, face à imensa quantidade de informações passíveis de análise, o que tornou impraticável a sua verificação sem recorrer às técnicas de amostragem previstas nas normas de auditoria.

**Apurada a omissão de receitas da atividade rural, foi lavrado o Auto de Infração correspondente, tendo sido aplicada a multa qualificada em 150%, conforme determinado no inciso I, do artigo 44 da Lei 9.430/96, combinado com o parágrafo 1º da referida Lei.**

**As motivações para a qualificação da multa foram as seguintes: i) o contribuinte e seus familiares conscientemente e, de forma dolosa, tentaram enganar o fisco, deixando de oferecer vultosos valores à tributação; ii) não foi um mero erro de preenchimento do Livro Caixa e das Declarações, pois, após o início da ação fiscal, os familiares do contribuinte retificaram suas declarações, sabendo que continham informações inexatas; iii) o contribuinte também tentou retificar suas declarações relativas aos anos-calendário de 2013 e 2014, mas não conseguiu, pois estava sob fiscalização, retificando, contudo, as declarações dos anos-calendário de 2015 e 2016; iv) os contribuintes quiseram deliberadamente esconder valores do fisco; v) à época dos fatos, eles dispunham dos documentos que possibilitariam a informação correta de seus rendimentos, mas conscientemente não o fizeram.**

Diante disso tudo, não restaram dúvidas do evidente intuito de sonegação e fraude por ação dolosa que tentou impedir e retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, excluindo e modificando as informações de modo a reduzir o montante do imposto devido ou diferir o seu pagamento.

Face à infração apurada neste procedimento fiscal que, em tese, configurou o disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e, em cumprimento ao que determinava o inciso VI do artigo 116 da Lei nº 8.112/90, foi formalizado o Processo Administrativo Fiscal (PAF) nº 11634.720267/2018-14, de Representação Fiscal para Fins Penais, consoante disposto nos artigos 2º, 5º e 9º da Portaria RFB nº 1.750/2018.

### Da Impugnação

Cientificado pessoalmente do Auto de Infração na data de 12/12/2018 (fl. 6230), o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 6245/6260) na data de 11/01/2019 (fl. 6245), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

## I – Preliminar

**I.1.** – Decadência parcial do crédito tributário, referente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 12.12.2013;

**I.2.** – Da nulidade do auto de infração – erro de apuração – vício material na base de cálculo do lançamento;

## II – Mérito

**II.1.** – Da omissão de rendimentos da atividade rural auferidos junto à Bunge Alimentos S.A.

Afirma acerca da não incidência de IRPF sobre a antecipação da venda de produção rural.

Pugna, subsidiariamente, para que seja tributado pelo regime ordinário do IRPF, permitindo-lhe a dedução das despesas de custeio escrituradas no Livro Caixa, afastando-se a tributação da base de cálculo presumida.

**II.2.** – Da improcedência da multa de ofício qualificada – inexistência de fraude e de evidente intuito de fraude. Exigência de dolo na conduta do contribuinte.

## Da Decisão de Primeira Instância

A 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP – DRJ/SPO, em sessão realizada na data de 15/05/2019, por meio do acórdão nº 16-87.344 (fls. 6616/6641), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 6616/6617):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

FATO GERADOR. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

O fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

DECADÊNCIA.

É de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, o prazo para o lançamento de ofício do imposto sobre a renda da pessoa física cujo pagamento tenha sido antecipado pelo contribuinte. *In casu*, tendo sido constatado o intuito doloso do contribuinte, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme previsto no art. 173, I do CTN.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições

previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do procedimento fiscal.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RECEITA. ALEGAÇÃO DE ADIANTAMENTO DE RECURSOS PARA ENTREGA FUTURA. NÃO COMPROVAÇÃO.

Uma vez não apresentados documentos comprobatórios de que parte das receitas omitidas decorreu de adiantamentos de recursos recebidos por conta de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, e, como tal, não poderiam ser tributadas no momento do recebimento dos recursos, deve subsistir integralmente a omissão apurada.

TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. RESPEITO À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

A regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é pelo confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano calendário, podendo o contribuinte optar pela tributação de 20% da receita bruta do ano-calendário. In casu, tendo o contribuinte optado na declaração de ajuste anual pela tributação da atividade rural à razão de 20% da receita bruta, deve ser mantido o regime de tributação por ele adotado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Demonstrada a intenção deliberada do contribuinte em omitir rendimentos em sua declaração de ajuste anual a fim de se eximir do pagamento do imposto devido, é cabível a aplicação da multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### Do Recurso Voluntário

Cientificado do resultado do julgamento em primeira instância na data de 12/07/2019, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 6646, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 6649/6677) na data de 12/08/2019 (fl. 6647), no qual repisou os mesmos argumentos apresentados na Impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

### VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado na data de 12/07/2019 (fl. 6646) e apresentou RV na data de 12/08/2019 (fl. 6647) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

**Preliminar**

O Recorrente suscita, novamente, preliminar de nulidade do auto de infração, em razão de vício material na apuração da base de cálculo do lançamento, que se utilizou o arbitramento, em detrimento das receitas e despesas registradas em seu livro-caixa.

Em que pese as razões expostas pelo Recorrente, não comporta acolhimento.

Isso porque, a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de imposto de renda da pessoa física encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à legislação vigente.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa do contribuinte. O Recorrente foi cientificado do auto de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Observa-se, ainda, que ao contrário do aduzido pelo Recorrente, conforme se constata do Relatório Fiscal (fls. 6208/6209), o próprio contribuinte em sua DAA, relativa aos anos-calendários de 2013 e 2014, optou pelo arbitramento das receitas oriundas da atividade rural, de modo que não há que se falar em erro na apuração da base de cálculo do lançamento.

A mera discordância do Recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo do Recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento, o que se passa a analisar na sequência.

Desse modo, o lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

## Mérito

### Decadência parcial do crédito tributário

O Recorrente suscita, ainda, prejudicial de mérito, no que tange à decadência parcial do crédito tributário, referente aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 12/12/2013, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, uma vez que teve ciência do lançamento relativo ao IRPF dos anos-calendários de 2013 e 2014 apenas e tão somente na data de 12/12/2018 (fls. 6228/6230).

Inicialmente, cabe esclarecer que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF) é complexivo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No tocante à contagem do prazo decadencial, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC, julgado sob a sistemática do art. 543-C, do Código de Processo Civil (CPC), cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, 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 incorre, 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 imponible, 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).

No que concerne ao IRPF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos da ocorrência fato gerador (art. 150, § 4º). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I).

Tratando-se do IRPF relativo ao ano-calendário de 2013, cujo fato gerador se aperfeiçoou somente em 31/12/2013, e o contribuinte foi cientificado em 12/12/2018 (fls. 6228/6230), não há que se falar em decadência, ainda que se aplicasse a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Desse modo, rejeito a prejudicial de mérito suscitada.

#### **Da Omissão de Rendimentos da Atividade Rural**

#### **Adiantamento de Recursos para Entrega Futura**

No que tange à omissão de rendimentos oriundos da atividade rural, tendo em vista que o recorrente repisa os mesmos argumentos trazidos em sede de Impugnação, manifestando um mero inconformismo com a decisão de piso, e uma vez que amplamente enfrentada pela primeira instância, cujos fundamentos concordo, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 6634/):

Adiantamento de Recursos para Entrega Futura Quanto à omissão de receitas provenientes da Bunge Alimentos S/A, noticia o autuado que, do valor total apurado pela fiscalização (R\$ 2.634.182,58), apenas o montante de R\$

1.561.877,90 se refere a pagamentos oriundos de venda da produção rural, conforme demonstram os extratos apresentados pela empresa.

Os restantes R\$ 822.619,68 se referem a antecipações, sobre as quais não pode incidir imposto de renda, a menos que fique comprovada a entrega dos produtos agrícolas correspondentes a tais antecipações, nos termos do disposto no § 2º do art. 61 do RIR/99.

Considerando que a acusação fiscal não provou ter havido a entrega dos produtos aos quais as antecipações se referem, dever de motivação atribuído ao Fisco à luz do art. 142 do CTN, entende que é nula a autuação por falta de provas quanto à efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Afirma, ainda, que, como as antecipações foram pagas em março, abril e junho de 2013, é válido supor que não houve a entrega dos produtos, fato este que, caso ocorrido, concretizou-se apenas posteriormente.

Conclui, desse modo, ser incorreta a autuação, ao fazer incidir o IRPF em referidos meses ou, até mesmo, dentro do próprio ano-calendário, fato que acarretaria a improcedência da exigência fiscal diante da iliquidez do crédito constituído.

A redação do parágrafo 2º, do art. 61, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, em vigor à época dos fatos, é clara e expressa ao determinar que **“os adiantamentos de recursos, recebidos por conta de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no momento da efetiva entrega do produto”**.

Por esse dispositivo legal, **quando se recebe recursos financeiros para entrega futura do produto da própria atividade rural, tais recursos somente serão considerados como receita bruta da atividade rural quando da entrega do produto**.

A apropriação antecipada da receita, ainda que aparente não trazer prejuízos para o Erário, não pode ser feita porque constitui alteração substancial no fato gerador subsequente, inadmitido pela legislação.

**Como o contrato de compra e venda de coisa futura configura modalidade de ato jurídico sob condição suspensiva, ou seja, modalidade em que a eficácia do ato jurídico fica pendente de evento futuro, o fato gerador da obrigação tributária somente ocorre com o implemento da condição, isto é, com a materialização da coisa futura (produção rural) e sua venda ao financiador.**

**Dessa forma, a importância paga pela aquisição da produção referente à parte contratada, que o produtor tenha recebido como adiantamento, deve ser computada como receita somente no mês do ano-calendário em que a condição se implementar, ou seja, no mês em que a venda se concluir com a entrega efetiva dos produtos.**

No caso concreto, o impugnante sustenta que os valores a seguir listados, informados a título de “antecipação” no “Extrato P/ Fins Imposto de Renda

Exercício 2013” fornecido pela Bunge Alimentos, (e-fls. 1969/1971), representam adiantamento de recursos para entrega futura e, embora tenham sido recebidos do comprador nas datas ali apostas, só devem ser tributados quando da efetiva entrega dos produtos, a teor da legislação retrotranscrita.

Data	Valor
06/03/2013	9.600,02
26/03/2013	300.000,00
01/04/2013	19.000,03
16/04/2013	475.000,00
21/06/2013	7.463,04
21/06/2013	11.556,59
<b>Total</b>	<b>822.619,68</b>

**Em que pese a alegação expendida e o emprego do vocábulo “antecipação” no extrato emitido pela Bunge Alimentos, não consta dos autos nenhum elemento que permita inferir que os valores acima relacionados referem-se, de fato, ao adiantamento de recursos para entrega futura disciplinado no § 2º, do art. 61, do RIR/99.**

**Não foi trazido aos autos nenhum documento destinado a formalizar as supostas operações de compra e venda para entrega futura, tais como notas fiscais, contratos, emissão de cédulas de produto rural, etc. Tampouco há evidências de que tais receitas tenham sido tributadas em momento posterior, ou seja, quando da alegada entrega dos produtos rurais.**

Nesse ponto, é pertinente mencionar que causa estranheza a assertiva do impugnante, cujo teor se transcreve: “sob outra perspectiva, como as antecipações foram pagas em março, abril e junho de 2013, é válido supor que não houve a entrega dos produtos, fato este que, caso ocorrido, concretizou-se apenas posteriormente.” Como assim, “caso ocorrido”? O contribuinte não sabe se ocorreu a entrega dos produtos cuja responsabilidade lhe cabia?

É de se ressaltar que o ônus de prestar a informação completa sobre a operação alegada e de apresentar a documentação que a lastreie é do contribuinte, posto que a prova cabe a quem alega. Nesse momento, é oportuna a lembrança de um brocardo jurídico que se aplica à situação apreciada: “*Allegatio et non probatio, quasi non allegatio*”, que significa “alegar e não provar é quase não alegar”.

**Registre-se, ainda, que, confrontando-se o “Extrato P/ Fins Imposto de Renda Exercício 2014” emitido pela Bunge Alimentos (e-fls. 613/614) com o Livro Caixa de 2014 (e-fls. 529 e 553), é possível constatar que as receitas informadas como**

**“antecipação” em 04/09/2014 (R\$ 41.600,00) e 01/04/2014 (R\$ 373.345,50) foram registradas como entrada no Livro Caixa nos mesmos meses de setembro e abril de 2014, respectivamente. Ou seja, os valores foram lançados nas datas em que recebidos.**

Se as quantias indicadas como antecipação nos extratos de 2013 representam realmente adiantamento de recursos para entrega futura, porque o contribuinte não adotou o mesmo procedimento em relação às receitas consignadas como antecipação nos extratos de 2014?

Dessa forma, considerando que o contribuinte não logrou provar, com documentos hábeis e idôneos, que parte das receitas recebidas da Bunge Alimentos decorreu do adiantamento de recursos por conta de entrega futura, cuja tributação se consubstancia no momento da entrega do produto, há que ser mantida a totalidade da omissão de receitas apurada pela fiscalização.

Acrescento, ainda, que ao contrário do que alega o Recorrente, o ônus da prova – comprovar que houve efetivamente antecipação de recebíveis para entrega de safra futura – não é do fisco, nos termos do artigo 373 do Código de Processo Civil.

Assim, uma vez que o Recorrente não trouxe aos autos documentos hábeis e idôneos o suficiente para comprovar com suas alegações – especialmente o contrato de compra e venda de safra futura, Notas Fiscais, dentre outros – de que o montante total de R\$ 822.619,68 (oitocentos e vinte e dois mil, seiscentos e dezenove reais e sessenta e oito centavos) recebidos durante o ano-calendário de 2013 referem-se à antecipação de receitas para entrega de safra futura, de modo que não se desincumbiu de seu ônus probatório (artigo 373, CPC), razão pela qual não há reparos a serem feitos na decisão de piso, e tampouco no lançamento.

#### **Da tributação do resultado da atividade rural**

A regra geral de tributação dos resultados da atividade rural, permitindo, inclusive, a compensação de prejuízos oriundos desta atividade (receitas-despesas) está prevista no artigo 63 do RIR/1999 e tem como base legal a Lei n. 8.023/1990, art. 4º e Lei nº 8.383/1991, em seu artigo 14, vejamos:

Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).

O arbitramento a 20% incidente sobre a receita bruta no ano-calendário também é cabível, nas hipóteses de o contribuinte não escriturar suas receitas e despesas no Livro Caixa, conforme disposto no artigo 18 da Lei n. 9.250/1995, assim regulamentado no então vigente RIR/1999, em seu artigo 60:

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 sequencial ou tipograficamente.

§ 5º O Livro Caixa deve ser numerado sequencialmente 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.

[...]

Caso entenda ser mais vantajoso, o contribuinte pode renunciar à apuração de receitas menos despesas (regra geral) e adotar a presunção de 20% diretamente sobre a receita bruta auferida durante o ano-calendário, conforme a previsão contida no artigo 5º da Lei nº 8.023/1990, também reproduzido pelo artigo 71 do RIR/1999:

#### **Lei nº 8.023/1990**

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.

#### **RIR/99**

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 5º).

§ 1º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à atividade rural exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior (Lei nº 9.250, de 1995, art. 20, e § 1º).

A opção deve ser exercida pelo contribuinte no momento da entrega da Declaração de Ajuste Anual, no anexo da atividade rural.

Por sua vez, a autoridade lançadora e as instâncias de controle de legalidade não podem modificar a opção de tributação dos rendimentos auferidos efetuada pelo Sujeito Passivo. A autoridade administrativa somente está autorizada a permitir a retificação da declaração antes do início do procedimento de lançamento de ofício, conforme o art. 832 do RIR/1999:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

No presente caso, o contribuinte optou por tributar o resultado de sua atividade rural pela utilização da proporção de 20% da receita bruta, conforme revelam os Anexos da Atividade Rural insertos nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios 2014 e 2015, anos-calendário 2013 e 2014 – DIRPF/2014 e DIRPF/2015 (fls. 21 e 45).

Desse modo, quando do lançamento, ao averiguar que os valores declarados não se mostravam corretos, a fiscalização procedeu ao recálculo dos mesmos, **respeitando estritamente o critério adotado pelo contribuinte para a tributação dos rendimentos da atividade rural na declaração de ajuste, qual seja, a utilização do percentual presumido de 20% sobre as receitas omitidas nos anos-calendário de 2013 e 2014.**

Desse modo, não prosperam as alegações tecidas pelo Recorrente no sentido de que a fiscalização não deveria ter lançado mão do método presuntivo de apuração do resultado da atividade rural (20% sobre as receitas), já que dispunha dos elementos necessários (Livro-Caixa) para efetuar o lançamento observando a regra geral (receitas-despesas).

É esse o entendimento majoritário deste Conselho, conforme ementas a seguir transcritas:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2007 ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. 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. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Acórdão nº 2201-012.198, Relator: Fernando Gomes Favacho, Data de Julgamento: 21/08/2025).

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2011, 2012 ATIVIDADE RURAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESULTADO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. No lançamento de ofício para exigir diferença de imposto incidente sobre resultado da atividade rural, a autoridade lançadora deve respeitar a opção do contribuinte pela apuração com base no confronto entre receitas e despesas, salvo quando se impuser a necessidade de arbitramento, ante a impossibilidade de apuração pelo outro critério. (Acórdão nº 9202-010.202, Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo, Data de Julgamento: 26/11/2021).

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2007, 2008, 2009 ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE. 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 apuração convencional - 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 critério do arbitramento somente deve ser adotado pela autoridade fiscal quando o contribuinte, regularmente intimado no curso da fiscalização, não apresente a escrituração, inviabilizando a apuração das receitas e despesas da atividade rural e não tenha optado pela apuração convencional em sua DIRPF. (Acórdão nº 9202-010.451, Relator: Maurício Nogueira Righetti, Data de Julgamento: 22/09/2022).

Assim, não há reparos a serem feitos no lançamento, considerando que a autuação que apurou a base de cálculo do imposto de renda à razão de 20% sobre a receita da atividade rural omitida, respeitou a opção feita pelo contribuinte nas declarações de ajuste anual relativas aos anos-calendários de 2013 e 2014.

#### **Da Multa de Ofício Qualificada**

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, vigente à época da ocorrência do fato gerador:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 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.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido. No Relatório Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição (fls. 6212/6213):

#### 19. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

No tocante à imposição da multa de ofício, foi a mesma qualificada em 150%, conforme determinado no inciso I, do artigo 44 da Lei 9.430/96, combinado com o parágrafo 1º da referida Lei.

**A imposição decorreu da constatação da omissão de receitas perpetrada pela pessoa física, causando prejuízo aos cofres públicos, mediante a redução do recolhimento/pagamento dos tributos devidos, o que caracteriza o evidente intuito de fraude.** (Artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964).

Isto por que o contribuinte e seus familiares:

- Conscientemente e de forma dolosa, tentaram enganar o fisco, deixando de oferecer vultosos valores a tributação;
- Não foi um mero erro de preenchimento do Livro Caixa e das Declarações. **Após o início da ação fiscal os familiares do contribuinte retificaram suas declarações, sabendo que continham informações inexatas;**
- **O contribuinte tentou também retificar suas declarações, mas não conseguiu pois para os anos calendários de 2013 e 2014 estava sob fiscalização. Porém retificou 2015 e 2016.**
- **Os contribuintes quiseram deliberadamente esconder valores do fisco;**

- A época dos fatos eles possuíam os documentos que possibilitariam a eles apresentarem de forma correta seus rendimentos, mas conscientemente não o fizeram;

Diante disso tudo, não restam dúvidas do evidente intuito de sonegação e fraude por ação dolosa que tentou impedir e retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, excluindo e modificando as informações de modo a reduzir o montante do imposto devido ou diferir o seu pagamento.

A DRJ manteve a qualificação da multa conforme fundamentos que extraio do acórdão recorrido (fls. 6640/6641):

**No caso em apreço, entendo que há elementos suficientes para a caracterização da atitude dolosa, intencional do impugnante, de ocultar da Administração Tributária o real montante de seus rendimentos nos anos-calendário fiscalizados.**

Em relação a dois anos-calendário seguidos, ficou comprovado que o contribuinte obteve recursos elevados em decorrência da atividade rural que exercia (R\$2.041.608,41, em 2013, e R\$ 1.645.218,59, em 2014) e omitiu parte expressiva dessas receitas nas respectivas DIRPFs.

A fiscalização constatou, ainda, que, não obstante dispusesse de todas as informações necessárias para informar corretamente os rendimentos auferidos nas DIRPFs relativas aos anos-calendário de 2013 e 2014, haja vista que grande parte deles constou dos Livros Caixas dos respectivos anos, o contribuinte, de forma consciente, optou por não fazê-lo.

Tanto é assim que, após a deflagração do procedimento fiscal, tanto ele quanto os seus familiares (irmão, esposa e cunhada), que exploravam os imóveis rurais em conjunto na proporção de 25% cada um, apressaram-se em retificar as DIRPFs dos anos calendário de 2013 e 2014, com o objetivo de inserir os rendimentos omitidos. Tal fato revela que todos tinham plena consciência da omissão cometida nas declarações apresentadas.

Registre-se que, embora o contribuinte não tenha logrado êxito nessa empreitada, pois já não gozava de espontaneidade em relação aos anos de 2013 e 2014, pelo fato de se encontrar sob ação fiscal, obteve sucesso em retificar as declarações dos anos calendário de 2015 e 2016 com o mesmo objetivo, isto, é, incluir rendimentos que não integraram as declarações originalmente entregues.

Vale destacar, outrossim, que a omissão de receitas provenientes das filiais de CNPJ nº 84.046.101/0457-07 e 84.046.101/0125-23 da pessoa jurídica Bunge Alimentos S/A, no ano-calendário de 2013, só foi detectada após diligência promovida pela fiscalização perante a citada empresa.

Cabe mencionar também a enorme discrepância entre os valores declarados como receita bruta total da atividade rural em dois anos (R\$ 976.257,07) e o que

restou evidenciado como omitido na ação fiscal no mesmo período (R\$ 3.686.827,00).

Há, assim, relevância em termos de valores omitidos e reiteração de conduta, o que afasta a escusa de ter ocorrido um erro de fato que passou despercebido ou desconhecimento da extensão da ilicitude do fato, ou seja, erro escusável.

Logo, em que pesem os argumentos do litigante, não se pode chegar a outra conclusão que não seja a de que houve, concretamente, o intuito doloso de ocultar os recursos percebidos, com o objetivo de impedir o conhecimento, por parte da autoridade tributária, das disponibilidades econômicas existentes, suscetíveis de afetar a obrigação tributária, fato que materializa o dolo de conduta e enseja a aplicação do disposto no art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Destarte, no caso em comento, consideram-se preenchidos os pressupostos da legislação que rege a matéria, encontrando-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150%.

Ressalte-se que, para aplicação da multa de ofício qualificada, exige conduta dolosa praticada pelo sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, não basta, por conseguinte, que a autoridade fiscal identifique a omissão de receitas ou rendimentos, mas sim o verdadeiro intuito fraudulento perpetrado pelo contribuinte.

No presente caso, conforme se afez da leitura do Relatório Fiscal, cujos fundamentos encontram-se acima reproduzidos, vislumbro que a motivação para qualificação da multa se deu em decorrência da constatação da omissão de rendimentos, bem como a tentativa de retificação da declaração de IRPF, o que por si só, não é suficiente para caracterizar a conduta dolosa do sujeito passivo e a aplicação da multa qualificada.

Neste caso, é de rigor a aplicação da Súmula CARF nº 14, que assim dispõe:

**Súmula CARF nº 14**

Aprovada pelo Pleno em 2006

**A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.**

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003  
Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004  
Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004

Diante disso, em virtude da ausência de imputação de conduta dolosa específica praticada pelo contribuinte, impõe-se a desqualificação da multa de ofício, devendo ser aplicada a multa de ofício de 75%, a qual incide automaticamente em todo lançamento realizado de ofício pelo Fisco, nos termos do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para desqualificar a multa de ofício aplicada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**