



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



**Processo nº** 13116.002494/2009-58  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-010.911 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de setembro de 2023  
**Recorrente** JAIR GOMES DE PAIVA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.**

Não cabe o acolhimento da arguição nulidade do lançamento quando este preenche os requisitos legais e não se verifica o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.**

Tributam-se como rendimentos omitidos da atividade rural os valores devidamente comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos que não foram informados nas Declarações de Ajuste Anual.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. SÚMULA CARF Nº 26.**

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar as preliminares e negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Wesley Rocha (relator) que deu-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

*(documento assinado digitalmente)*

João Maurício Vital - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.- Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flávia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Maurício Dalri Timm do Valle, Wilderson Botto (suplente convocado), João Maurício Vital (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por JAIR GOMES DE PAIVA contra o Acórdão de primeira instância que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

O Auto de infração refere-se à Imposto de Renda de Pessoa Física, ano-calendário 2006, exercício de 2007, no qual apurou-se omissão de rendimentos no valor de R\$ 1.107.451,47, acrescido de multa de ofício e juros de mora calculados até o lançamento.

A autuação originou-se pelas seguintes infrações:

- a. Omissão de rendimentos provenientes da atividade rural, no valor de R\$305.675,91, conforme demonstrativo integrante do Auto de Infração.
- b. Omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantidos em instituição financeira, em relação aos quais, o fiscalizado, regularmente intimado, não comprovou, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

O auto de infração encontra-se nas e-fls. 03, com a descrição da acusação fiscal, apurando-se contas correntes de titularidade do recorrente, que teriam sido :

- BANCO DO BRASIL - AGENCIA 0377-8 - CONTA 10.807-3
- HSBC - AGENCIA 1334/FORMOSA - CONTA 1334-03121-16

O relatório/demonstrativo da omissão de rendimentos referente aos extratos bancários encontra-se nas e-fls. 13/20. A fiscalização informou o seguinte: “*analisamos toda documentação apresentada pelo contribuinte e verificamos que alguns lançamentos foram de receitas de atividade rural , outros de empréstimos e os demais não foram comprovados, conforme anexos*”.

Nas e-fls. 96/98 o contribuinte apresentou esclarecimentos ao fisco, em razão das intimações para apresentar as provas na fase investigativa da autuação. Na oportunidade juntou 08(oito) documentos, que constam nas e-fls. 99/279, os quais se referem a extratos bancários/relatórios analíticos de TEDs e diversas notas fiscais das operações de compra e venda da atividade rural, bem como documento que comprovava sua profissão de produtor rural.

Ato contínuo após a conclusão da fiscalização, o contribuinte apresentou sua impugnação nas e-fls. 284/323, contestando o mérito da autuação, e juntando novamente documentos que comprovam sua atividade rural, cópia da certidão de imóvel e registro do local

da suas atividades (e-fls. 343/365), incluindo cédula financeira rural (e-fls. 363/373 e, e seguintes), notas fiscais do Estado de Goiás e notas comerciais (e-fls. 383/568 e 600 e seguintes), cédula de produto rural financeira (e-fls. 573/599), guias de trânsito animal expedido pela Fazenda Estadual de Goiás, (ex. da e-fls. 792/836), carta cobrança da CNA referente à contribuição sindical rural em nome do contribuinte (e-fl. 837).

Após a decisão de primeira instância ter julgado parcialmente procedente a impugnação, o recorrente interpõe Recurso Voluntário nas e-fls. 887, e seguintes, aduzindo em síntese as mesmas alegações de primeira instância (a qual toma-se por empréstimo parte do relatório do Acórdão recorrido), acrescentando o seguinte:

- i)* Nulidade absoluta do auto de infração, decorrente de vício material ou substancial, na apuração dos valores decorrentes da atividade rural;
- ii)* Nulidade da autuação por erro na apuração do valor tributável, no que diz respeito a atividade rural, em razão de que não houve cotejamento das operações financeiras na apuração da suposta omissão rendimentos apuradas, se decorriam de fato da atividade rural ou não, e que o arbitramento teria ocorrido de forma ilegal, bem como, de forma subsidiária, alega que a suposta omissão de rendimentos da atividade rural deveria corresponder ao montante de R\$599.466,52, e não ao valor de R\$1.719.644,79, apurado pela fiscalização no demonstrativo de omissão de rendimentos da atividade rural, sobre o qual foi arbitrada a base de cálculo com utilização do percentual de 20%;
- iii)* Aduz que juntou documento que comprovam a atividade rural do contribuinte, informando que no ano-calendário de 2006 no exercício da profissão teria realizado compra e venda de “gado bovino para criar, recriar e engordar”, e que deveriam ser considerados para a comprovação da omissão de rendimento apurada pela fiscalização, bem como para tributar o recorrente integralmente no patamar de 20%, que é a tributação de quem desenvolve a atividade rural;
- iv)* Protesta que não foram considerados pela autoridade fiscal as notas fiscais de vendas de bovinos;
- v)* Alega que as provas devem ser apreciadas em razão da verdade material aplicada aos processos administrativos;
- vi)* O Fisco deixou de seguir a regra do artigo 142 do CTN, pois faltou definir o enquadramento de cada matéria tributável, como faltou maior investigação para determinar o seu real montante, não restando provada a ocorrência do fato gerador do imposto;
- vii)* O artigo 42, da Lei nº 9.430/96, não poderia ser aplicado ao caso sob exame, porquanto existe diploma legal específico que regula a tributação pelo imposto de renda da atividade rural, qual seja, a Lei nº 8.023/90, e prevê tributação diferenciada para os produtores rurais, especialmente no que se refere ao período de apuração do imposto, que é anual, sendo certo que o contribuinte, pessoa física, pode optar por tributar os rendimentos sobre base de cálculo equivalente a vinte por cento da receita bruta auferida no ano-base.

- viii) Acredita tratar-se de vício que consiste em erro de fato substancial, pois se refere ao pressuposto de fato do lançamento tributário, e não à forma. Sequer o conjunto dos documentos integrantes dos autos pode suprir a deficiência da descrição dos fatos, uma vez que não há como o contribuinte se aperceber plenamente das razões do lançamento, restando sempre a dúvida de que, se o fato jurídico tributário tivesse sido suficientemente caracterizado, com a subsunção adequada de seus elementos à hipótese de incidência tributária, a defesa do autuado poderia ter sido mais ampla, perfeita e completa;
- ix) Reforça que quanto à omissão dos depósitos, aduz que toda a origem vem da sua atividade rural, decorrente da de compra e venda de gado bovino para cria, recria, engorda e abate, e que exercia;
- x) Alega que existem Notas Fiscais não Consideradas e Cheques Devolvidos não Excluídos do lançamento fiscal;
- xi) Que não há configuração do fato jurídico tributário;

Pede o cancelamento da autuação.

Diante dos fatos narrados é o breve relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

### DAS PRELIMINARES DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO

O recorrente alega nulidade absoluta da autuação decorrente de vício material ou substancial, na apuração dos valores decorrentes da atividade rural, já que a fiscalização não realizou a separação do que seria omissão decorrente da atividade rural de possíveis outros rendimentos omitidos pelo contribuinte.

O contribuinte aduz também que as provas não foram devidamente analisadas, e alega que devido a falta de requisitos formais quanto às provas exigidas e também das que foram trazias ao feito, não houve análise correta dessas consoante à situação fática dos autos.

Protesta pelas provas pouco analisadas pela autoridade lançadora e pela autoridade julgadora de primeira instância, e que de forma distorcida ou equivocada, se devidamente verificada poderia remontar a verdade material dos fatos alegados.

Assim, passo a analisar os fatos ocorridos nos autos.

Inicialmente, cumpre destacar que a nulidade absoluta foi alegada apenas na fase recursal, e não na impugnação.

Porém, em sua peça de defesa, o recorrente contestou em impugnação expressamente o possível erro da base de cálculo, conforme se constatada do item III, da peça, nas e-fls. 287 e seguintes:

III - DA PRIMEIRA SUPOSTA INFRAÇÃO "001 - ATIVIDADE RURAL – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL" - ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL DA RECEITA DA ATIVIDADE RURAL OBJETO DE ARBITRAMENTO - IMPROCEDÊNCIA PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO - PARCELAMENTO DA PARTE NÃO LITIGIOSA

17. Nobres Julgadores(as), será demonstrado a seguir que o valor tributável correspondente à essa suposta omissão de rendimentos deveria ser de RS119.893,30 (cento e dezenove mil, oitocentos e noventa e três reais e trinta centavos), e não de RS305.675,91 (trezentos e cinco mil seiscientos e setenta e cinco reais e noventa e um centavos), como apurado no "DEMONSTRATIVO DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL (fls. 18) pela autoridade lançadora, senão vejamos

Entretanto, no presente caso, cotejando as preliminares e o mérito da autuação, consoante as razões de decidir de primeira instância, entendo que o mérito pode ser decidido a favor do contribuinte, avaliando-se o conteúdo das preliminares ao mérito, nos termos do § 3º, do artigo 59, do Decreto 70.235/1979:

“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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

**§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta”.**

Assim, quando a autoridade julgadora puder analisar o mérito em favor do contribuinte, não pronunciará e nem mandará repetir o ato para suprir a falta.

Portanto, passo a analisar as matérias objetos de lançamento do processo, produzindo as razões e fundamentações de decidir.

#### **DAS RAZÕES DE MÉRITO QUE ENVOLVEM AS PRELIMINARES: DAS OMISSÕES DE RENDIMENTOS**

Conforme relatório fiscal, a autoridade administrativa constituiu crédito tributário pela presunção legal de omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada no valor **R\$1.686.186,84**, e também omissão de imposto devido decorrente de atividade rural, que teria tido a receita total de **R\$1.719.644,79**, e que segundo o contribuinte se referem à compra e venda de gado bovino para “criar, recriar e engordar”.

O relatório/demonstrativo da omissão de rendimentos referente decorrentes da atividade rural e também por omissão de depósitos bancários encontra-se nas e-fls. 13/20.

Na e-fl. 19, tem-se o demonstrativo da omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada:

DEMONSTRATIVO DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPOSITOS BANCARIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA			
PERÍODO	BANCO		TOTAL
	HSBC	BANCO DO BRASIL	
JANEIRO	246.311,57	0,00	246.311,57
FEVEREIRO	117.562,19	0,00	117.562,19
MARÇO	227.146,67	164.806,86	391.953,53
ABRIL	13.000,00	220.860,40	233.860,40
MAIO	75.550,00	99.796,00	175.346,00
JUNHO	11.390,00	55.167,30	66.557,30
JULHO	79.050,00	33.024,70	112.074,70
AGOSTO	189.500,00	0,00	189.500,00
SETEMBRO	28.000,00	72.491,00	100.491,00
OUTUBRO	12.660,00	0,00	12.660,00
NOVEMBRO	13.000,00	0,00	13.000,00
DEZEMBRO	26.870,15	0,00	26.870,15
<b>TOTAL</b>	<b>1.040.040,58</b>	<b>646.146,26</b>	<b>1.686.186,84</b>

Assim, a autoridade fiscal considerou como rendimentos a omissão decorrente de depósito bancário na monta de **R\$ 1.686.186,84**.

Já na e-fl. 20 encontra-se o demonstrativo da omissão de rendimento da atividade rural, constatada pela auditoria, no valor de R\$ **R\$1.719.644,79, tendo como imposto devido R\$ 549.634,21**

## DEMONSTRATIVO DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

PERÍODO	RECEITA DA ATIVIDADE RURAL DECLARADA	DEPOSITO BANCARIO COMPROVADO COMO ATIVIDADE RURAL			
		HSBC	BB	SOMA	OMISSÃO
JANEIRO	131.761,82	116.641,79	0,00	116.641,79	0,00
FEVEREIRO	533.898,99	131.761,82	0,00	131.761,82	0,00
MARÇO	0,00	139.952,77	269.684,22	409.636,99	409.636,99
ABRIL	37.259,73	139.060,72	0,00	139.060,72	101.800,99
MAIO	0,00	37.247,87	0,00	37.247,87	37.247,87
JUNHO	0,00	0,00	375.846,59	375.846,59	375.846,59
JULHO	0,00	12.191,28	80.000,00	92.191,28	92.191,28
AGOSTO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
SETEMBRO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
OUTUBRO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
NOVEMBRO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DEZEMBRO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>702.920,54</b>	<b>576.856,25</b>	<b>1.279.776,79</b>	<b>1.866.633,04</b>	<b>1.016.723,72</b>

RECEITA TOTAL DA ATIVIDADE RURAL APURADA	1.719.644,26
OPÇÃO PELO ARBITRAMENTO DE 20% (RENDIM. TRIBUTAVEL APURADO)	343.928,85
RENDIMENTO DECLARADO	38.252,94
OMISSÃO DE RENDIMENTO DA ATIVIDADE RURAL	305.675,91

A auditoria considerou como receita os depósitos decorrentes da atividade rural que totalizam R\$576.856,25, no HSBC e R\$725.530,81, no Banco do Brasil, montando a R\$1.302.387,06, apurando a omissão de receita no valor **R\$ 305.675,91**.

**Com isso, a fiscalização realizou a autuação por arbitramento**, arbitrando a base de cálculo para atividades decorrentes de omissão de rendimento da atividade rural pela alíquota de 20%, inclusive contestado pelo contribuinte a forma procedida.

Porém, sem observar procedimentos necessários para o lançamento, como por ex. deixar de intimar o contribuinte para apresentar o livro-caixa, e aqui, entendo que essa formalidade além de não ter sido realizada, foi “suprida” pela DRJ de origem sem ofertar a manifestação do contribuinte, ao entender que não haveria necessidade da respectiva intimação, e que com base nas informações dos autos, poderia ter lançado, sem, contudo, como dito, não ter havido a respectiva intimação formal.

Por outro lado, o contribuinte alega erro decorrente de nulidade absoluta, pois a fiscalização arbitrou os valores decorrentes da receita rural sem observar os requisitos formais para o referido ato, qual seja: apresentação e avaliação do livro-caixa e documentos contábeis, e que para no segundo momento, sem ter os dados adequados, realizar o arbitramento dos valores à

monta de 20%, bem como afirma que no mínimo ocorreria a nulidade por erro na base na apuração da base de cálculo.

Quanto a esse item, a decisão de piso se pronunciou pelo seguinte:

**“O livro caixa não consta dos autos e, durante as investigações, não foi solicitado que o contribuinte o apresentasse, impossibilitando que se determine se os depósitos efetuados em suas contas correntes não correspondem às receitas declaradas pelo contribuinte”.**

A Fiscalização considerou como receita decorrentes da atividade rural depósitos que totalizam R\$576.856,25, no HSBC e R\$725.530,81, no Banco do Brasil, montando a R\$1.302.387,06.

Assim, resta claro que o contribuinte deixou de oferecer a tributação receitas da atividade rural no importe de R\$599.466,52 (R\$1.302.387,06 – 702.920,54).

Entretanto, para se apurar o imposto devido decorrente da atividade rural, há que se refazer o anexo da atividade rural do contribuinte, que deve ser preenchido de acordo com livro caixa preenchido obedecendo a legislação de regência.

O artigo 60 do Decreto 3.000/99, estabelece as formas de apuração do resultado da atividade rural: (...)

(dispositivos já transcritos acima).

“A legislação transcrita acima, à qual os auditores da Receita Federal do Brasil estão vinculados, **é clara em afirmar que o livro caixa deve ser escriturado até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos, a qual, obviamente, deve ser preenchida com os valores escriturados nesse livro, que não tem outra função senão apurar os valores a serem informados na Declaração de Ajuste.**

**A falta da escrituração do livro caixa autoriza o arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento sobre a receita bruta da atividade rural do ano-calendário.**

No caso concreto, verifica-se que o arbitramento também é a opção mais benéfica para o contribuinte conforme demonstrado abaixo.

Pois bem, os documentos contábeis servem para constatar justamente as informações prestadas por meio da documentação apresentada pelo recorrente, já que é importante na apuração da receita e o identificação do tratamento tributário a ser depreendido, já que a alíquota para atividade rural possui condições especiais, conforme legislação em vigor, conforme requisitos e receita auferida.

Caso não for possível realizar a verificação, e identificação de receita oriunda da atividade rural, aí sim é realizado o arbitramento à monta de 20%, com base nos dispositivos citados e legislação aplicada ao caso, que diga-se de passagem é incontestado a atividade de produtor rural do recorrente.

Isso porque, o que se identificou pela fiscalização foi uma receita bruta relevante advinda da atividade rural, e que possivelmente também seria tributado pela alíquota de 20%. Porém, faltaram requisitos formais a serem observados no lançamento, pois existe forte contestação do contribuinte nesse ponto, que é impossível não dar atenção, já que esse alega erro na base de cálculo desde a primeira manifestação. Inclusive, a própria decisão de piso deu parcial provimento para retirar da base de cálculo parte dos valores considerados para lançamento.

Contudo, importante citar que o Processo Administrativo Fiscal- PAF é constituído de fases, e nesse sentido existe uma espécie de *fase não contenciosa*. Para melhor explicar, é de se transcrever a lição de Hugo de Brito Machado, do qual explica:

"A determinação do crédito tributário começa com a fase não contenciosa, que é essencial no lançamento de ofício de qualquer tributo. tem início com o primeiro ato da autoridade competente para fazer o lançamento, com o objetivo de constituir o crédito tributário. Tal ato há de ser necessariamente escrito, e deve ser levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária correspondente, posto que só assim pode ser considerado completo. Em outras palavras: o ato inicial da fase não contenciosa da constituição do crédito tributário completa-se quando é levado ao conhecimento do sujeito passivo da obrigação tributária, aquele contra quem o ato é praticado e tem, portanto, interesse em se manifestar contra ele". *MACHADO, Hugo de Brito. Teoria Geral do direito tributário. Editora Malheiros, São Paulo, 2015, pág 411).*

Com isso, a fiscalização realiza as atividades e procedimentos necessários para obter as informações pertinentes à constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

Portanto, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

Na fase investigativa, não há obrigação do contribuinte apresentar documento que não lhe foi solicitado, visto que sequer tem ciência do que a autoridade lançadora irá concluir, diferente da fase contenciosa, pois apesar das ações de fiscalização possuírem caráter investigatório e inquisitório, realizando procedimentos unilaterais, de obediência obrigatória, que não é absoluta, o desfecho e seguimento do PAF alberga os princípios da ampla defesa e contraditório, pois existe nele a possibilidade do contribuinte se manifestar, impugnar, apresentar provas, e contestar todo o apontamento realizado.

Num segundo momento, somente na fase contenciosa o contribuinte pode contestar as acusações fiscais que lhe foi imputada, apresentando as provas necessárias para afastar a acusação fiscal apurada. Aqui, entendo que o interessado poderia também ter apresentado o do livro-caixa, já que apresentou as provas necessárias para sua defesa. Porém, como não foi intimado para tanto, talvez entendeu que não precisaria apresentar prova formal importante.

Já os dispositivos da Lei nº 9.250, de 1995, que trata do imposto de renda das pessoas físicas, e que constam da autuação e termos intimação do contribuinte (e-fls. 32 e 88), e que, de forma ampla, prescreve que a autuação enquadra-se também no disposto dos antigos art. 9º ao 17º, mas esses também não mencionam sobre a necessidade de apresentação do livro-caixa, que por sua vez está claramente descrito no art. 18, da referida Lei que não foi citado na autuação:

“Art. 9º O resultado da atividade rural, apurado na forma da [Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990](#), com as alterações posteriores, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto definida no artigo anterior.

Art 10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, limitada a R\$ 11.167,20 (onze mil, cento e sessenta e sete reais e vinte centavos), independentemente

do montante desses rendimentos, dispensada a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie. (Redação dada pela Lei nº 11.311, de 2006) (Produção de efeito) (Vide Medida nº 340, de 2006, Aplicado ao ano-calendário apurado.

(...)

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

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

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

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

Essa análise é importante, já que o contribuinte teve receita auferida pela atividade rural, e que segundo a fiscalização não advém de forma integral dessa fonte de rendimento, incorrendo em omissão de receita de origem não comprovada por meio de depósito bancário, sendo tributado também por meio do artigo o art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, entendo que tanto a fiscalização equivocou-se no procedimento, deixando de observar a legislação aplicada ao caso, havendo equívocos na base de cálculo, já que sem observação da documentação contábil arbitrou no percentual de 20% das receitas apuradas, bem como também o contribuinte deixou de apresentar documento que é necessário para apurar a movimentação contábil e financeira da atividade rural.

Já a Lei n.º 8.023/90, foi citada no auto de infração, no enquadramento legal, de forma bem ampla e genérica, onde cita que a atuação enquadra-se no artigo 1º ao artigo 22 da Lei 8.023/90 (e-fl. 07). Porém, a respectiva lei possui apenas 23 artigos, ou seja, a autoridade fiscal não apontou de forma precisa as inconsistências ou os dispositivos específicos que o recorrente deixou de cumprir ou não atendeu. Inclusive, esses dispositivos citam diversas situações da atividade rural, como base de cálculo, formas de comprovações que seriam por meio da escrituração contábil, entre outras providências que de forma ampla cerceou por completo a defesa do contribuinte, criando obstáculos para anteder às exigências da autoridade fiscal e verificar quais dispositivos que não teria cumprido/observado.

Como parte de compreensão da conclusão acima, transcreve-se parte dos dispositivos citados de forma genérica pela autoridade fiscal:

Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990

Art. 3º O resultado da exploração da atividade rural será obtido por uma das formas seguintes:

I - simplificada, mediante prova documental, dispensada escrituração, quando a receita bruta total auferida no ano-base não ultrapassar setenta mil BTN's;

II - escritural, mediante escrituração rudimentar, quando a receita bruta total do ano-base for superior a setenta mil BTN's e igual ou inferior a setecentos mil BTN's;

III - contábil, mediante escrituração regular em livros devidamente registrados, até o encerramento do ano-base, em órgãos da Secretaria da Receita Federal, quando a receita bruta total no ano-base for superior a setecentos mil BTN's.

Parágrafo único. Os livros ou fichas de escrituração e os documentos que servirem de base à declaração deverão ser conservados pelo contribuinte à disposição da autoridade fiscal, enquanto não ocorrer a prescrição quinquenal.

Art. 8º O resultado da atividade rural e da base de cálculo do imposto terá seus valores expressos em quantidades de BTN.

Parágrafo único. As receitas, despesas e demais valores que integram o resultado e a base de cálculo serão convertidos em BTN pelo valor deste mês do efetivo recebimento ou pagamento.

A título de esclarecimento, em pesquisas realizadas, o valor médio do BTN ao ano-calendário de 2006 correspondia em janeiro à 1,4502<sup>1</sup> e terminou o exercício, em dezembro de 2006, com o valor de 1,4775 BTN's. Multiplicando esse percentual a setenta mil BTN's, ao que dispõe o artigo 3º e 8º acima, da Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, encontrar-se-ia uma média de receita que variável de: R\$ 101.514 (cento e um mil reais, e quinhentos e quatorze reais) a R\$103.425,00 (cento e três mil, e quatrocentos e vinte e cinco reais) de receita auferida.

Como a fiscalização apurou uma receita com atividade rural acima desses valores, conforme demonstrativo de e-fl. 20, que resultou num valor de imposto a recolher de R\$ 305.675,91, a análise da comprovação movimentação financeira deveria ser realizada de fato por meio do livro-caixa e documentos contábeis, caso esse de fato existisse.

Ao que se constata essa análise não foi feita nem pela autoridade lançadora e nem pela autoridade julgadora de primeira instância. Formalidade que entendo ser necessária para prosseguir nos próximos passos da autuação fiscal, identificando-se a correta base de cálculo.

Ainda, a autoridade julgadora *a quo*, como forma de “fundamentar” a autuação transcreveu dispositivos no Acórdão de julgamento que não teriam sido citados nem na intimação do contribuinte, reconhecidamente por ela mesmo em trecho da decisão de piso, ou talvez mencionado de forma extremante genérica.

Também foram citados pela autoridade lançadora, na e-fl. 07, os artigos 9 e 17 da **Lei nº 9.250, de 1995, como enquadramento legal da autuação deixando de citar importantes dispositivos para proporcionar clareza da base legal da atuação, afetando o princípio da legalidade.** (adiante ainda cita outros dispositivos que serão analisados em momento oportuno do voto).

Isso porquê não foram objetos de capitulação legal da atuação alguns dos dispositivos citados pela DRJ de origem, e, tampouco, nos termos de intimações realizados no processo, tal **como por exemplo o disposto no art. 60, do Decreto 3.000/99, in fine, que estabelece as formas de apuração da atividade rural,** que regulamentou a citada Lei nº 9.250, de 1995, que por sua vez foi citada na autuação sem indicar o devido dispositivo ao caso concreto, impedindo a ampla defesa e contraditório:

<sup>1</sup> Com a edição da Lei 7.777/89 extinguiram-se as OTN's e em substituição foram criados os BTN's (Bônus do Tesouro Nacional). Cada 1000 BTN's eram equivalentes a 7,95 OTN's. (\*). A partir da Lei 7.799/89 foram criados os BTNF's que vigoram até 01/02/91, com a edição da Lei 8.177/91. A partir daí, os BTNF's, como eram indexadores, de grande parte dos contratos celebrados entre pessoas, passaram, informalmente a ser corrigidos de acordo com a variação da TR (Taxa Referencial).

**“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).**

.....  
**§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”.**

Por outro lado, entendo que em sua defesa, o recorrente buscou esforços para esclarecer os fatos e afastar a acusação fiscal, já que o fiscal e a DRJ de origem entenderam que o recorrente seria proprietário de mais de 60 imóveis urbanos, além de ter participação em empresa durante o ano-calendário investigado, e que assim não teria somente a atividade rural como único meio de renda do contribuinte.

Nesse ponto, o contribuinte contesta a conclusão da receita, bem como também da própria DRJ de origem, que deu parcial provimento para considerar comprovada a origem de alguns depósitos bancários como sendo decorrente da atividade rural.

Ressalta-se que a legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para a constituição do crédito público, realizando as necessárias fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Em análise ao aludido art. 142, do CTN, entendo que há vícios na materialidade da autuação que prejudicou a defesa do contribuinte, pois compreendo que foram identificados erros de vício formal e material, havendo alegação de nulidade absoluta ou substancial, e essa segunda pode remontar matéria de ordem pública, pois indica um vício de pressuposto válido e importante ao desenvolvimento do processo administrativo, e, portanto, passível de alegar a qualquer momento do processo administrativo fiscal.

O professor Ernesto José Toniolo explica que:

“O direito processual civil brasileiro autoriza o juízo *ad quem* a apreciar de ofício questões de ordem pública, mesmo quando não suscitadas pela impugnação da parte interessada, ou não tenham sido objeto de análise prévia do juízo de primeiro grau (art. 516, CPC), pois estas, por expressa previsão legal, devem ser conhecidas de ofício em qualquer tempo ou grau de jurisdição (v.g.: art. 267, § 3º, e art. 113, CPC)<sup>2</sup>.

Os dispositivos citados pelo jurista diz respeito ao antigo código de processo civil, mas que corresponde aos seguintes dispositivos do código Civil de 2015 (atualmente vigente), aplicados subsidiariamente ao PAF:

Antigo art. 267, §3º, do CPC, corresponde ao atual art. 485, §3º.

Art. 485 O juiz não resolverá o mérito quando:

§ 3º **O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição,** enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

As matérias citadas no referido parágrafo, dizem respeito aos seguintes incisos do art. 485, do novo CPC.

(...)

**IV- verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo;**

V - reconhecer a existência de preempção, de litispendência ou de coisa julgada;

VI - verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual;

IX - em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal;

O artigo 278, parágrafo primeiro, do CPC/2015, assim dispõe

Art. 278. A nulidade dos atos deve ser alegada na primeira oportunidade em que couber à parte falar nos autos, sob pena de preclusão.

**Parágrafo único. Não se aplica o disposto no caput às nulidades que o juiz deva decretar de ofício, nem prevalece a preclusão provando a parte legítimo impedimento.**

<sup>2</sup> TONIOLO, Ernesto José. A proibição da reformatio in peius no processo civil. Porto Alegre-RS, Livraria do Advogado, 2016, página.

Como já transcrito o dispositivo inicial, em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"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.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"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".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio *pas de nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo. Assim, deve ser constatado se houve preterimento da defesa, e que ao ser preterido trouxe um prejuízo à defesa.

No presente caso, é notório o prejuízo ao recorrente, pois a autoridade fiscal deixou de observar formalidades necessárias ao Lançamento fiscal, o que também gerou vício da base de cálculo, e entendo que autoridade julgadora alterou o critério jurídico adotado.

De Plácido e Silva indica que teoria da nulidade possui pelo menos quatro classificações:

**a) Nulidade absoluta ou substancial**, quando decorre da omissão de elemento ou requisito essencial à formação jurídica do ato, seja referente à sua forma ou a seu fundo. Diz-se, também, intrínseca. A nulidade absoluta infirma o ato de inexistente, podendo ser oposta por qualquer interessado, em razão de seu caráter de ordem pública, ou porque tenha ferido preceito que lhe estabelece os elementos de vida. Assim, seus efeitos são *ex nunc*, isto é, não existem desde o momento em que foram praticados os atos nulos.

**b) Nulidade expressa ou legal**, quando vem declarada no próprio texto legal, como cominação pela falta de cumprimento ao imperativo de lei.

**c) Nulidade relativa ou accidental**, quando, decorrente de infração às regras jurídicas, não se mostra mortal, continuando o ato jurídico a surtir seus efeitos, enquanto não seja decretada sua anulação. É a anulabilidade do ato anulável, cujos efeitos se tornam *ex-nunc*, quando julgada sua ineficácia.

**d) Nulidade virtual**, quando resulta da interpretação da lei. Não há, assim, disposição positiva que a imponha.

(SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 32ª, atualizadores Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. – 32. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2016, pág. 2.546.).

O ex-Conselheiro Diego Diniz em seu artigo publicado explica as diferenças do vício formal do vício material:

**“Vício formal é aquele relacionado ao modo de constituição da obrigação tributária, ou seja, que diz respeito ao procedimento de formalização do lançamento. Por sua vez, vício material é aquele relacionado à norma tributária em si considerada, podendo se ater à (1) questões do fato jurídico tributário ou ainda (2) à relação jurídica dele decorrente. O vício formal, portando, diz respeito a uma má aplicação das normas procedimentais do lançamento. Já o vício material decorre de um equívoco na aplicação das normas referentes ao direito material, ou seja, um erro na aplicação da regra de incidência do tributo lançado”<sup>3</sup>.**

O Acórdão 2801004.011, de 10 de março de 2015, dispõe sobre as diferenças entre os dois modos de nulidade:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE -IRRF Exercício: 2003, 2004 AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO INCOMPLETA DOS FATOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O Auto de Infração deve indicar, em pormenor, qual o comportamento irregular atribuído ao sujeito passivo e em que medida ele não se ajusta ao dispositivo legal violado. Fatos insuficientemente descritos constituem cerceamento do direito de defesa e configura descumprimento do requisito exigido pelo art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972, implicando em nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NATUREZA DO DEFEITO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

O cerceamento do direito de defesa pode caracterizar tanto um vício material, quanto um vício formal, não se podendo afirmar, antes da análise do caso concreto, em que categoria o defeito se subsume.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

Não se pode confundir os aspectos intrínsecos da hipótese de incidência, ligados que são ao objeto do ato administrativo do lançamento, com os requisitos do Auto de Infração, ligados que são ao modo pelo qual o ato do lançamento aparece e revela sua existência (forma). A “descrição dos fatos”, ao contrário da “determinação da matéria tributável”, não compõe o núcleo material do lançamento. “A descrição dos fatos” é um dos requisitos do Auto de Infração, enquanto revestimento exterior do ato administrativo do lançamento. A determinação incorreta da matéria tributável dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício material, por afetar diretamente um aspecto intrínseco da hipótese de incidência, ao passo que a descrição incorreta/insuficiente dos fatos dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício formal, por afetar um aspecto extrínseco da hipótese de incidência, vale dizer, por afetar um dos requisitos do documento que exterioriza o ato administrativo do lançamento (Auto de Infração).

A forma de lançamento fiscal diz respeito a um procedimento não observado pela fiscalização, e que, portanto, em tese ao remontar esse procedimento não poderia mais ser alterado o critério jurídico adotado.

A fiscalização, por sua vez, não atentou formalidade de intimar o contribuinte para apresentar livro-caixa, e a autoridade julgadora *a quo*, no meu entender, alterou o critério jurídico da autuação, imputando fatos e dispositivos que não estariam previstos na autuação, ou como dito de forma genérica, cerceando por completo a defesa do contribuinte.

<sup>3</sup> Diego Diniz Ribeiro, in Vício formal versus vício material para fins de anulação de autos de infração. Publicado no site jurídico Conjur: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-09/direto-carf-vicio-formal-versus-vicio-material-fins-anulacao-autos-infracao>

Ambas autoridades, também não foram claras na análise da base de cálculo, não havendo clareza nos valores atribuídos como identificados como corretos e também dos que seriam decorrentes da atividade rural.

Com isso, entendo que a autoridade fiscal incorreu em erro no procedimento, maculando a base de cálculo, já que arbitrou no percentual de 20% às receitas que entendeu decorrer da atividade rural, sem verificação do livro-caixa indicado pela Legislação.

Assim, entendo que houve nulidade por vício formal e também por vício material da autuação, que não poderia ser convalidado ou sanado pela autoridade fiscal, cotejando-se as alegações do contribuinte quanto ao que decorre de receita da atividade rural, ou não.

O caso diz respeito a ato que possa vir a alterar o critério jurídico adotado ou ser de difícil apuração se for refeito, e isso poderia causar claro cerceamento, e que, portanto, incorre em vício insanável e conseqüentemente afeta vício material da autuação.

Por outro lado, passa-se a analisar os fatos que viciaram a autuação.

#### **DO ERRO INSANÁVEL NA APURAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL**

O recorrente aduz que a movimentação financeira por si só não é capaz de dar lastro ao lançamento fiscal, e que toda a sua renda decorre da atividade rural. Realizou vasta alegação sobre a falta de fundamentação de constituição do crédito fiscal, apontando legislação, jurisprudência e doutrina do entendimento do seu direito para cancelar o crédito fiscal.

Com base nessa divisão o contribuinte foi tributado e reconhecido como produtor rural pela fiscalização, tendo aplicação da base de cálculo o percentual de 20% sobre a receita bruta da atividade rural no ano-calendário, ou seja, a receita declarada somada à receita omitida.

Ocorre que, segundo o recorrente a forma de cálculo da fiscalização e da DRJ de origem incorreu em erro na apuração devida.

Entendo que possui razão o contribuinte. Senão vejamos.

Acerca da apuração do resultado da atividade rural, os artigos. 3º, 4º e 5º da Lei nº 8.023, de 1990, estabelecem:

“Art. 3º O resultado da exploração da atividade rural será obtido por uma das formas seguintes:

I - simplificada, mediante prova documental, dispensada escrituração, quando a receita bruta total auferida no ano-base não ultrapassar setenta mil BTN's;

II - escritural, mediante escrituração rudimentar, quando a receita bruta total do ano-base for superior a setenta mil BTN's e igual ou inferior a setecentos mil BTN's;

III - contábil, mediante escrituração regular em livros devidamente registrados, até o encerramento do ano-base, em órgãos da Secretaria da Receita Federal, quando a receita bruta total no ano-base for superior a setecentos mil BTN's.

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

**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.**

Em análise do inciso I, do artigo 3º, já foi exposto no presente voto que não houve verificação do livro-caixa, e na interpretação da autoridade lançadora e julgadora, a base de cálculo para arbitramento deveria ser aplicado 20% sobre a receita bruta. Já o recorrente alega que o arbitramento será limitado em até 20% da receita bruta apurada, aplicando-se a alíquota de progressiva ao caso. Nesse sentido, parece o artigo 5º, *caput*, e seu parágrafo único, da citada Lei nº 8.023, de 1990, transcrita acima, parece militar a favor do recorrente.

Da mesma forma prevê o artigo 18 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990:

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

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

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

O disposto no § 2º do artigo 60 do Decreto nº 3000, de 1999, já foi transcrito acima e dispõe do mesmo mecanismo a ser observado.

Já a apuração da receita bruta da atividade rural, por sua vez, está disciplinada no artigo 61 do Decreto 3.000/99, RIR/99 que rege a tributação do imposto de renda, *in verbis*:

“Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§1º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I-os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal-AGF e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária-PROAGRO;

II-o montante ressarcido ao produtor agrícola, pela implantação e manutenção da cultura fumageira;

III- o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio; IV- o valor dos produtos agrícolas entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V- o valor pelo qual o subscritor transfere os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes, a título da integralização do capital.

(...)

§2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

§3º Nas vendas de produtos com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença apurada por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento.

§4º Nas alienações a prazo, deverão ser computadas como receitas as parcelas recebidas, na data do seu recebimento, inclusive a atualização monetária.

§5º A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais”.

No caso concreto, verifica-se que a fiscalização apurou que a receita bruta do contribuinte advinda da atividade rural seria de **R\$ 1.719.644,26**, e que após análise dos cálculos com a situação fática, a fiscalização arbitrou esse resultado à alíquota de 20%, concluindo que o recorrente deixou de recolher ao fisco a quantia de **R\$ 343.928,85**.

Como o contribuinte teria declarado em sua DIRPF de 2006 a quantia de **R\$38.252,94**, oferecidos à tributação, essa quantia teria sido abatido pela fiscalização, que ao final considerou que não houve recolhimento do IR valor total de **R\$305.675,91**, decorrente da atividade rural.

Esse resultado foi encontrado em razão de que o auditor atribuiu à parte dos depósitos bancários como sendo de origem da atividade rural, consoante as comprovações de documentos juntados pelo contribuinte.

Ocorre que a tributação no caso da atividade rural não pode exceder ao limite máximo de 20%, imposto pelo art. 5º, da Lei , conforme diversos julgados do CARF, a exemplo do Acórdão 3301-00.071, de 07 de maio de 2009, assim transcrito:

ATIVIDADE RURAL - IMPOSTO DE RENDA - RENDIMENTOS OMITIDOS - EXIGÊNCIA QUE NÃO PODE EXCEDER AO LIMITE DE VINTE POR CENTO DA RECEITA APURADA. Em nenhuma circunstância se pode usar a ,escrituração contábil, ainda nos casos de receitas omitidas na atividade rural, para exceder a tributação além do limite de vinte por cento, previsto no artigo 5º da Lei nO8.023, de 1990. A escrituração contábil é instrumento para ser aplicado em favor do sujeito passivo, nos casos em que o resultado da atividade agrícola não atinge o limite máximo de vinte por cento, previsto em lei.

A DRJ de origem entendeu o seguinte:

“A Fiscalização considerou como receita decorrentes da atividade rural depósitos que totalizam R\$576.856,25, no HSBC e R\$725.530,81, no Banco do Brasil, montando a **R\$1.302.387,06**.

Assim, resta claro que o contribuinte deixou de oferecer a tributação receitas da atividade rural no importe de **R\$599.466,52 (R\$1.302.387,06 – 702.920,54)**.

Entretanto, para se apurar o imposto devido decorrente da atividade rural, **há que se refazer o anexo da atividade rural do contribuinte, que deve ser preenchido de acordo com livro caixa preenchido obedecendo a legislação de regência.**

(...)

A falta da escrituração do livro caixa autoriza o arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento sobre a receita bruta da atividade rural do ano-calendário.

No caso concreto, verifica-se que o arbitramento também é a opção mais benéfica para o contribuinte conforme demonstrado abaixo.

**APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL**

Receita Bruta Total	R\$1.302.387,06
Despesas de Custeio/Investimentos	R\$ 664.667,60
Resultado I	R\$ 637.719,46
Opção pelo Arbitramento de 20%	R\$...260.477,41

O percentual de 20% deve ser aplicado sobre a receita bruta da atividade rural no ano-calendário, ou seja, a receita declarada somada à receita omitida (**R\$1.302.387,06**), encontrando-se base de cálculo tributável no valor de **R\$260.477,41**, da qual deve ser excluída a base de cálculo encontrada pelo interessado na Declaração de Ajuste (R\$38.252,94), chegando-se ao valor de **R\$222.224,47**, para a omissão de rendimentos da atividade rural a ser levada à tabela progressiva”.

O valor de R\$ 702.920,54, foi declarado pelo contribuinte e teria sido identificado pela acusação fiscal DRJ de origem em razão da receita da atividade rural declarada pelo recorrente em sua DIRPF, de e-fl. 135, e descritos pelo Acórdão de impugnação (e-fls. 866/867), e que foi feito pela autoridade de primeira instância, segundo afirma que: “para se apurar o imposto devido decorrente da atividade rural, há que se refazer o anexo da atividade rural do contribuinte que deve ser preenchido de acordo com livro caixa preenchido obedecendo a legislação de regência”.

Já o recorrente entende que, mesmo que fossem considerados “corretos” aos cálculos refeitos pela decisão de primeira instância, a soma total do imposto seria outra, entendendo que devido ao fisco seria a quantia de **R\$ 119.893,30** (cento e dezenove mil, oitocentos e noventa e três reais e trinta centavos), uma vez que a DRJ de origem entendeu que foram omitidos efetivamente a receita total de **R\$ 599.466,52**, que teria aplicado na interpretação daquela autoridade a alíquota de 20%, resultando na quantia de **R\$222.224,47**.

Logo, aplicando-se a alíquota de 20% ao percentual máximo da receita obtida, o resultado seria de R\$119.893,30, e não de R\$222.224,47, como dito pela autoridade julgadora, informado na e-fl. 867, pois não teriam sido considerados pelo fisco todos documentos informados pela atividade de produtor rural, ou o cálculo matemático estaria equivocado.

Conforme visto, a DRJ de origem encontrou a quantia de R\$ 599.466,52, e o contribuinte indicou como receita bruta em sua DIRPF o valor de R\$ 702.920,54.

Nesse sentido, entendo que houve erro material na base de cálculo ao presente caso, e que não seria passível de correção, pois os vícios identificados não permitem mais concluir qual foi de fato as receitas advindas da atividade rural, ou não.

E mais, caso fosse considerado as informações prestadas pelo recorrente, poderia chegar à conclusão de que de fato o contribuinte teria razão, já que ao checar que o contribuinte deixou de oferecer à tributação receitas da atividade rural no importe de R\$599.466,52 (R\$1.302.387,06 – 702.920,54), chegar-se-ia ao final na quantia de **R\$ 38.252,94** de imposto a ser recolhido. Contudo, por outro lado, a DRJ de origem ao mesmo tempo que considera a soma dos depósitos, entende que houve receita decorrente da atividade rural perfazendo a quantia de **R\$1.302.387,06**

Com isso, verifica-se que quantia identificada pela DRJ de origem, decorre do seguinte cálculo:

**“R\$1.302.387,06** (total da receita rural encontrada pela autoridade julgadora de 1ª instância) multiplicado por 20% **= R\$260.477,41** menos **R\$38.252,94** (valor declarado em DIRPF) **= R\$222.224,47”**.

Nota-se que, a tributação do resultado da exploração da atividade rural pela forma contábil (receita bruta total menos despesas de custeio e investimentos) está espelhada na declaração de ajuste de imposto de renda apresentada pelo ora recorrente, sendo este o momento correto a se fazer a opção do regime tributário adotado pelo recorrente, na forma de avaliação da base de cálculo.

Porém, qual seria, portanto, o cálculo correto? Aquele apresentado pelo contribuinte, o que foi considerado pela autoridade lançadora ou o cálculo realizado pela DRJ de origem? Para chegar a essa conclusão, poder-se-iam apurar 3 (três) tipos de cálculos, pelo menos. As dúvidas geradas, levam a crer que acusação fiscal penderia de elementos concretos para sua conclusão. O fato é que o contribuinte se defendeu de um cálculo e a DRJ de origem aplicou outra conta matemática, levando em consideração as informações prestadas pelo próprio contribuinte em sua DIRPF, e o contribuinte alega ser outro formato a ser aplicado.

Somado a isso, a DRJ de origem ainda exonerou valores correspondentes a cheques devolvidos:

“O sujeito passivo tem razão ao afirmar que o autuante deixou de excluir os valores correspondentes a todos os cheques devolvidos nos meses de abril e junho de 2006, uma vez que em abril/06, foram devolvidos cheques que totalizam R\$209.892,20 e em junho foram devolvidos cheques no montante de R\$68.781,90, enquanto, de acordo com os demonstrativos que integram o lançamento, foram excluídos os valores de R\$88.100,00, em abril e R\$24.875,00, em junho.

Da análise dos demonstrativos que integram o auto de infração, constata-se que os respectivos depósitos fazem parte dos depósitos considerados como injustificados, de modo que a diferença entre os valores totais dos cheques devolvidos e os valores efetivamente excluídos pelo autuante deve ser deduzida da base de cálculo do imposto de renda.

Serão excluídos da base de cálculo os montantes de R\$121.792,20, em abril e R\$43.906,90, em junho, totalizando **R\$165.699,10**”.

Ainda, menciona-se que sobre as omissões identificadas pelos depósitos bancários, o recorrente alega que a quantia de **R\$ 615.552,50** são decorrentes da dívida vinculada à atividade rural, por meio de empréstimos financeiros destinado ao custeio pecuário, e que foi declarado na sua DIRPF do ano-calendário de 2006, exercício 2007, que teria sido desconsiderado no cálculo da autoridade julgadora.

De fato, essas informações encontram-se em sua DIRPF, na e-fl. 136, assim discriminados:

DISCRIMINAÇÃO	DÍVIDAS VINCULADAS À ATIVIDADE RURAL		
	CONTRAÍDAS ATÉ 2005	CONTRAÍDAS EM 2006	EFETIVAMENTE PAGAS EM 2006
BANCO DO BRASIL - CONTRATO 40/01034-1, DE JUNHO/2006.	0,00	119.850,93	0,00
BANCO DO BRASIL - CONTRATO 000275907, DE OUTUBRO/2006.	0,00	72.951,45	0,00
BANCO DO BRASIL - CONTRATO 000275908, DE OUTUBRO/2006	0,00	78.565,20	0,00
HSBC - CONTRATO 13340214190, DE 07.07.2006	0,00	100.000,00	100.000,00
BANCO DO BRASIL - CONTRATO 257561, DE 27/04/2006.	0,00	119.977,08	119.977,08
BANCO DO BRASIL - CONTRATO 00271046	0,00	124.207,84	124.207,84

Entretanto, o recorrente apenas somou todos os valores das dívidas contraídas, que no caso seriam os empréstimos para sua atividade rural, esquecendo-se, porém, de deduzir o campo “ das dívidas efetivamente pagas”, que ao refazer o cálculo dos empréstimos/contratos que não teriam sido pagos resultaria na soma de R\$ 119.850,93, + R\$ 72.951,45 + R\$78.564,20, totalizando a quantia de **R\$ 271.366,58**.

Verifico, igualmente, que não foi possível encontrar essa quantia na decisão de primeira instância, mas que de fato consta na declaração de imposto de renda do recorrente, sendo, portanto, argumento não considerado pela autoridade julgadora de primeira instância.

Como forma de rebater a conclusão da DRJ de origem sobre a acusação de que possuiria outras rendas, o recorrente refuta a seguinte afirmação feita em sede de julgamento de primeira instância:

Nesse sentido, o artigo 18, da Lei n.º 8.023/1990 confirma a preocupação do legislador com a necessidade de comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos de que as receitas, de fato, são provenientes da atividade rural:

**Art. 18. A inclusão, na apuração do resultado da atividade rural, de rendimentos auferidos em outras atividades que não as previstas no art. 2º, com o objetivo de desfrutar de tributação mais favorecida, constitui fraude e sujeita o infrator à multa de cento e cinquenta por cento do valor da diferença do imposto devido, sem prejuízo de outras cominações legais.**

Passar por cima desta expressa exigência legal (de provar a origem das receitas) seria abrir as portas para a lavagem de dinheiro, uma vez que, bastaria adquirir um imóvel rural, declarar receitas da atividade, comprovando exercer alguma atividade rural e oitenta por cento do valor declarado estaria legalizado, sem o pagamento de qualquer imposto de renda, cuja alíquota incidiria, apenas, sobre 20% da receita declarada.

Ademais, no caso em análise, constata-se que o contribuinte investe, pesadamente, no mercado imobiliário urbano, uma vez que informa na declaração de bens a propriedade de mais de 60 apartamentos, além de terrenos urbanos e casas residenciais.

Também é informada a participação como sócio na empresa Serra Azul Fomento Mercantil Ltda., no valor de R\$500.000,00, que teria sido fechada em julho de 2006 (fls.139/140).

Com isso, na e-fl. 869, a autoridade julgadora *a quo* fundamenta em sua decisão que a atuação também decorre de possível ato doloso praticado pelo contribuinte, e que de forma ampla e genérica foi acusado de violar praticamente todos dispositivos da Lei n.º 8.023/1990 (1º à 22º, tendo a Lei apenas 23 artigos), inserindo conduta do recorrente que não teria sido descrita pela autuação. Nesse caso, estar-se-ia basicamente alterando fatos adotados pela fiscalização, já que não foi reconhecido pela autoridade lançadora a multa qualificada de 150%, descrita no artigo 18 acima citado e que deveria se de fato houve a conduta intencional identificada. Com isso, deveria ter sido aplicado ao caso, identificando pela fiscalização no enquadramento legal o dispositivo infringido com a descrição da conduta intencional de se beneficiar de norma mais benéfica. E isso inexistente no relatório fiscal.

Portanto, entendo também que houve cerceamento do direito de defesa, pois somente em sede recursal o contribuinte teria oportunidade de refutar as alegações, ou produzir provas da referida acusação “dolosa/fraude”. Nesse tema, entendo, que a autoridade julgadora de primeira instância teria alterado os fundamentos do lançamento, descrito no art. 146, do CTN:

**“Art. 146 do CTN. Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração”.**

Isso porquê, o contribuinte foi acusado pela autoridade julgadora *a quo* de que possuía outras rendas, o que justificaria ter aplicado o percentual de 20%. Já o Acórdão recorrido concluiu que a empresa Serra Azul, em que o recorrente seria sócio majoritário, poderia ser objeto de outra fonte de renda do contribuinte, bem como de que seria proprietário de diversos

imóveis, infringindo assim as normas vigentes para obter tributação mais favorável, mas que ao mesmo tempo não teria sido aplicado a multa prevista no artigo 18, da Lei n.º 8.023/1990.

Contudo, o recorrente alega que seu patrimônio diminuiu durante o ano-calendário, e que nas e-fls. 920/921, afirma que a empresa “Serra Azul” estava inativa ao período do ano-calendário de 2006, juntado documento de “declaração”. Ainda, a referida Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, em 05/10/2006, descreve que não houve operações durante todo período indicado. Portanto, até nas interpretações da decisão de piso, não haveria como haver renda extra de pessoa jurídica inativa, o que nos leva a concluir que inexistiu remuneração dessa empresa ao recorrente no período autuado.

De todo modo, o recorrente juntou precedente de que se o contribuinte declara que possui a atividade rural como fonte única de seus rendimentos, caberia ao fisco comprovar que a omissão apurada tem origem em outra atividade (Citando Acórdão 104-21726, de julho de 2006, do CARF).

De fato, tendo a concordar com a referida conclusão, já que em sua Declaração de imposto de renda do ano-calendário 2006, exercício de 2007, não localizei os 60 imóveis citados pela DRJ de origem que seriam de propriedade do recorrente, apesar de constar diversos imóveis em seu nome, bem como a empresa citada estaria inativa.

Entretanto, ao meu entender, essa informação por si só não seria suficiente para concluir que o contribuinte usaria esses imóveis para obter rendimentos sem ser da exploração da atividade rural, pois, por exemplo, não há nenhuma comprovação formal nos autos de que esses imóveis decorrem da exploração da atividade praticada por imobiliárias, em nome próprio do contribuinte, para possíveis alugueis desses, ou que haveriam informações de rendimentos decorrentes de operações dessa natureza.

De fato, é inegável que constam imóveis em registro de sua propriedade. E verifico que alguns são utilizados em usufruto vitalício para pessoas que, e que possivelmente são parentes do recorrente, por possuir mesmo sobrenome que o seu (Barbara Beatriz Paiva e Gustavo Gomes de Paiva), e, inclusive, consta que esse adquiriu do Banco do Brasil, interveniente, 18 apartamentos, deixando dúvidas se teriam sido adquiridos por meio de financiamento, mas que são localizados no mesmo endereço do usufruto vitalício de terceiros, e que também vendeu dois imóveis para Sr. Arnaldo e Olinda Rodrigues. **Declara também aquisição de terrenos, incluindo lote de terra nua, bem como Fazendas, fundo de investimento no valor de R\$ 326,69, e títulos de capitalização.**

Além disso, informa em seu recurso ser proprietário de várias Fazendas utilizadas para a atividade rural, constando aos autos informações por parte da Fazenda do Estado de Goiás da exploração da atividade agropecuária.

A fiscalização, ao utilizar norma legal, mesmo que de maneira genérica, onde cita a inclusão do art. 18, Lei n.º 8.023/1990, como fundamento na apuração do resultado da atividade rural, de rendimentos auferidos em outras atividades que não as previstas no art. 2º, com o objetivo de desfrutar de tributação mais favorecida, deve-se ter consciência que pode haver a constituição de fraude, e que tal conduta sujeita o infrator à multa de cento e cinquenta por cento do valor da diferença do imposto devido, sem prejuízo de outras cominações legais”.

Por isso, entendo que a autoridade julgadora de primeira instância teria procedido com “**valorização de norma jurídica**”, que nesse caso seria a conduta dolosa do contribuinte, que até então não constava na acusação fiscal, nem a conduta dolosa, e, tampouco, a qualificadora da multa em 150%.

Nesse caso, compreendo que, além dos dispositivos citados pela autoridade julgadora de primeira instância sobre a ausência do livro-caixa, que poderiam ser considerados meros “**acréscimos de critério jurídico**”, sem prejuízo do lançamento (conforme inclusive compreensão do Acórdão de Recurso Voluntário do CARF n.º **1401-002.199**, de 08/05/2018), **o indicativo de dispositivo legal nas razões de decidir em primeira instância, como motivação**, que tem consequência de **imputar ação intencional ao contribuinte**, de creditar-se de norma mais benéfica para obter alíquota menor na tributação, teria sim o condão de promover **nova valoração jurídica dos fatos conhecidos na sua motivação**, pois imputa uma **conduta intencional, com possível ação dolosa**, do contribuinte que se diferencia da acusação inicial da autuação fiscal, uma vez que não só haveria a suposta simples omissão de rendimentos, segundo a autoridade julgadora, mas também ação para utilizar-se de benefício tributários indevidos, segundo autoridade julgadora *a quo*. **Alias, até a forma de manter a base de cálculo teria sido equivocada, já que manteve a tributação benéfica em parte da autuação, e para parte dos valores identificados não foram considerados dispositivos com menores alíquotas para tributar a pessoa física. A situação de indicar a norma violada, deveria estar acompanhada de no mínimo descrição intencional de beneficiar da tributação favorável. Porém, inexistente isso na descrição dos fatos pela autoridade lançadora.**

Nesse sentido, o CARF já teve entendimento semelhante no Acórdão n.º **2401-005.729**, de 16/10/2018, da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção de julgamento, assim ementado:

Ementa. (...) MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NO LANÇAMENTO.

Se a autoridade fiscal não aprofundou o trabalho delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, não cabe agora fazer uma tentativa de salvar o lançamento anterior através de nova valoração jurídica dos fatos já conhecidos, sem trazer motivo jurídico e fático para tal fim e sem tecer os detalhes imprescindíveis para a nova forma de avaliação dos fatos. Deve ser observada a vedação contida no art. 146 do CTN.

FATO GERADOR BASE DE CÁLCULO.

Diante da possibilidade de sobreposição de exigência fiscal e tendo em vista a mudança de critério jurídico adotado no lançamento, a autoridade administrativa teria que esclarecer no ato administrativo a não ocorrência de tributação do mesmo fato gerador no mesmo período.

Não há como correlacionar o fato jurídico (aspecto temporal) apontado no lançamento com a base de cálculo (aspecto quantitativo) auferida de forma dissonante do momento histórico eleito. Há nesse aspecto incerteza no lançamento. Há clara violação ao art. 142 do CTN.

O próprio CARF tem Súmula indicando que a simples omissão de receita ou de rendimentos, não autorizaria a imputação de multa qualificada, devendo o ser comprovado o evidente intuito de fraude pela autoridade lançadora:

**“Súmula CARF n.º 14.”**“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**”.

Nesse sentido, o disposto no artigo 9º, do Decreto 70.235/72, *in fine*, indica que quando há a acusação de uma ação com fraude tributária, existe a necessidade de indicar os demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, numa espécie de distribuição do ônus da prova:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que, com o texto acima transcrito, o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

As atuais decisões dos tribunais administrativos e judiciais tem sido no sentido de que, para os casos de ação de fraude pelo contribuinte, existe a necessidade de obter elementos mais concretos da conduta ilícita na acusação fiscal, com a distribuição do ônus da prova, como é o caso do **Acórdão, 2301-006.321**, proferido por essa Turma, em 06 de agosto de 2019, assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2014

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUIO. IMPROCEDÊNCIA.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada. Portanto, não ocorrendo as características de fato e de direito, a acusação do ilícito e a multa qualificada devem ser afastadas”.

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). Grifou-

*se. (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"*

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar *animus* fraudulento, ou também o *animus simulandi* por parte do sujeito passivo, ou simplesmente acusar a recorrente do referido ato, para que ela pudesse se defender de forma adequada, inclusive penalizando o ato com a respectiva multa qualificada, nos termos da legislação vigente, o que não seria possível ser feito pela autoridade julgadora, que, como dito, valorou o critério jurídico adotado, imputando possível ação dolosa ao contribuinte, por meio do artigo 18, da Lei n.º 8.023/1990, e demais fatos e fundamentos adotado nas suas razões de decidir. Até porque não se isso ocorreu não teria sido uma mera omissão de receita, mas ação intencional de omitir fatos e ludibriar o fisco para beneficiar-se de dispositivo mais benéfico ao contribuinte.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Nesse sentido, a fiscalização ao adotar o artigo o art. 42, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, como fundamento da autuação por omissão de rendimento por depósito bancário, afastando parcialmente a receita decorrente da atividade rural, adota critério jurídico específico para exigência do crédito fiscal, desconsiderando a norma necessária para o fato concreto, bem como as demais provas apresentadas pelo contribuinte.

Com isso, a autoridade julgadora ao reconhecer o fato de que documentos deveriam ter sido solicitados e analisados pela autoridade lançadora, mas ao mesmo tempo desconsidera as imposições normativas, acaba por invalidar o princípio da legalidade, no quesito do enquadramento legal devido ao caso concreto, proporcionando cerceamento do direito de defesa, e incorrendo em nulidade da autuação fiscal, por vício material.

Oportuno indicar que o imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei n.º 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei".

Conforme lesiona Ricardo Mariz de Oliveira: “acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio apresenta-se como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação<sup>4</sup>”.

A Lei que trata do tributo é a Lei Complementar, justamente o CTN, recepcionado pela CF de 88 como tal, e a Lei que impõe as condições e a ocorrência do fato gerador é a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Inexiste vício na aplicação das normas.

O conceito de renda, para Hugo de Brito Machado, é definido da seguinte forma:

“renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)”<sup>5</sup>.

Assim, renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital ou do trabalho, podendo ser a soma de ambos. Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

Sobre a “disponibilidade” de renda, Ricardo Mariz ensina que:

“Disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas também há um consenso jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1.228, do código Civil, *in verbis*:

*Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.*

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do código, tais como as do art. 213, 537, 1.335, inciso I, 1.449, inciso II (...)

A disponibilidade, portanto, também implica o poder de alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é a que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário (...).

Ora sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1.228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial), ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.<sup>6</sup> –

<sup>4</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, página 49.

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, páginas 364/365.

Assim, verificado que a autuação não observou critérios legais necessários para o lançamento, bem como houve alteração do critério jurídico pela decisão de piso, entendo que a autuação deve ser cancelada.

### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto por conhecer e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, cancelando a autuação fiscal, nos termos acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha  
Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll – Redatora Designada.

Impõe-se observar, preliminarmente, que o lançamento foi constituído por autoridade competente e preenche todas as exigências formais previstas na legislação de regência. O sujeito passivo, a descrição dos fatos, os dispositivos legais pertinentes e a penalidade aplicada foram devidamente identificados no Auto de Infração, não havendo vício que enseje a sua nulidade.

Os elementos que deram origem à autuação foram claramente apontados pela autoridade fiscal e o interessado ingressou com Impugnação e Recurso Voluntário demonstrando ter pleno conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, não merecendo ser acolhida a alegação de cerceamento de seu direito de defesa.

Como indicado no Auto de Infração e nos demonstrativos que o acompanham (e-fls. 06, 13/20), o procedimento fiscal teve como base a análise de extratos bancários, tendo sido o contribuinte intimado a comprovar, individualmente, a origem dos créditos efetuados em suas contas do Banco do Brasil e do HSBC. Da análise dos documentos apresentados, a fiscalização acatou a alegação de que parte dos depósitos questionados eram decorrentes de sua atividade rural, submetendo-os à tributação específica prevista em lei.

Extrai-se do “Demonstrativo da Omissão de Rendimentos da Atividade Rural” (e-fls. 20) que o auditor confrontou, mês a mês, a soma dos depósitos correspondentes a receitas da atividade rural do contribuinte com o valor informado como receita bruta em sua Declaração de Ajuste Anual (e-fls. 135), apurando a omissão de receita nos meses em que os depósitos excediam o montante declarado. As diferenças omitidas foram discriminadas na coluna “omissão” do referido demonstrativo.

A receita total da atividade rural foi calculada somando-se a receita declarada (R\$ 702.920,54) com a receita omitida (R\$ 1.016.723,72) e os rendimentos tributáveis foram apurados com base no arbitramento de 20% previsto na Lei nº 9.250/95, perfazendo o total de R\$ 343.928,85. Deduzidos os rendimentos da atividade rural declarados pelo sujeito passivo (R\$ 38.252,94), chegou-se à omissão de rendimentos de R\$ 305.675,91 apurada no lançamento.

Importante ressaltar que a autoridade lançadora considerou como receita bruta apenas os depósitos para os quais o interessado alegou e comprovou terem como origem a sua atividade rural. Ou seja, não houve procedimento fiscal para auditar as operações efetuadas pelo contribuinte, mas tão somente a apuração de omissão de receita com base no que ele próprio admitiu ser verdadeiro. Além disso, em nenhum momento o auditor apontou erro nas despesas declaradas pelo contribuinte e este também não alegou a existência de outras despesas além das declaradas. Constata-se, portanto, que, ao contrário do que sustenta o Relator, não havia nenhum exame a ser realizado no Livro Caixa do contribuinte, motivo pelo qual este não foi intimado a apresentá-lo.

Insta salientar que, ao reconhecer, durante a ação fiscal, que a sua receita de atividade rural era superior à informada na Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte reconheceu também que o Livro Caixa no qual esta se baseou não refletia a realidade dos fatos, restando correto o arbitramento do resultado tributável pela autoridade lançadora.

Entendo que, ocorrendo irregularidades na escrituração do Livro Caixa, a base de cálculo do imposto de renda deve ser apurada através da aplicação do percentual de 20% sobre a receita bruta total, exatamente como procedeu a fiscalização (e-fls. 20). O arbitramento é forma de apuração do tributo decorrente da falta da escrituração do Livro Caixa, a qual não se resume à sua ausência. A escrituração efetuada de forma incorreta, com omissão de receita, como no presente caso, também enseja o arbitramento.

No que tange ao argumento de que houve alteração de critério jurídico no julgamento de primeira instância, também não assiste razão ao interessado. Verifica-se do exame do acórdão recorrido que o Colegiado a quo afastou parte da receita da atividade rural apurada no lançamento, acatando a omissão de R\$ 599.466,52 defendida na Impugnação. No entanto, o critério para a apuração da base de cálculo da tributação permaneceu o mesmo: o arbitramento de 20% da receita bruta total (receita omitida + receita declarada). A fundamentação legal do lançamento também foi mantida, ao contrário do que sugere o Relator.

Quanto aos depósitos bancários de origem não comprovada, a infração apurada teve como fundamento o art. 42 da Lei nº 9.430/96, que estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos condicionada apenas à falta de comprovação da origem dos recursos utilizados em depósitos bancários, atenuando a carga probatória atribuída ao Fisco:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

- I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;
- II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro

do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória n.º 1.563-7, de 1997) (Vide Lei n.º 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

Os valores previstos no parágrafo 3º, inciso II, foram alterados pelo art. 4º da Lei n.º 9.481/97:

Art. 4º Os valores a que se refere o inciso II do §3º do art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a ser de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) e R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), respectivamente.

De acordo com o art. 42, caput, da Lei n.º 9.430/96, é imprescindível que o contribuinte comprove, mediante documentação hábil e idônea, que os valores creditados em suas contas não constituem rendimentos tributáveis. Trata-se de presunção legal relativa, que transfere o ônus da prova para o sujeito passivo. Assim, diante da falta de comprovação da origem dos recursos utilizados nos depósitos bancários, tem a autoridade fiscal o dever de considerar tais valores tributáveis e omitidos na Declaração de Ajuste Anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente.

É nesse sentido a Súmula CARF n.º 26, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, nos termos da Portaria MF n.º 277 de 07/06/2018:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

No que concerne aos valores levantados, o art. 42, §3º, da Lei n.º 9.430/96 exige que os créditos sejam analisados de forma individualizada para efeito de determinação da receita omitida, cabendo ao contribuinte demonstrar a exata correlação entre os depósitos efetuados e a origem dos recursos utilizados.

Importa salientar que a comprovação de origem dos recursos deve contemplar não somente a procedência, mas também a natureza dos créditos efetuados. Isso se fundamenta no fato de que, para submeter os depósitos de origem comprovada às normas de tributação específica, conforme preceitua o art. 42, §2º, da Lei n.º 9.430/96, faz-se necessário verificar se os valores creditados são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física. Não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes são simplesmente considerados receita omitida. O ônus da prova em contrário, como já mencionado, recai exclusivamente sobre o sujeito passivo.

No caso em tela, como pontuado na decisão recorrida, o contribuinte não vinculou, de forma individualizada, os documentos apresentados em sua defesa aos depósitos a

serem justificados, conforme determina o art. 42, §3º, da Lei nº 9.430/96, não sendo suficiente a demonstração de que exercia atividade rural no ano calendário objeto do lançamento.

Como já explicitado neste voto, apenas a correta comprovação de origem dos depósitos tem o condão de elidir a tributação em discussão ou desviá-la para formas de apuração específicas determinadas pela legislação, como é o caso, por exemplo, de receitas advindas da atividade rural.

O fato de o contribuinte declarar como única fonte de renda a atividade rural não nos permite constatar, de forma inequívoca, que os créditos bancários de origem não comprovada sejam decorrentes dessa atividade.

Em vista de todo o exposto, conclui-se que a autoridade fiscal não deixou de observar nenhum requisito legal para o lançamento e que não houve qualquer alteração de critério jurídico no julgamento de primeira instância, ao contrário do que entende o Relator.

Dessa forma, voto por afastar as preliminares suscitadas e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll