



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.720056/2012-01
ACÓRDÃO	2201-012.198 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	YOSHIKADO HAIKAWA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007

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

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de **Auto de Infração** (fl. 218 a 226) relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, exercício 2008, ano-calendário 2007. Motivou o lançamento de ofício a glosa de despesas da atividade rural e a constatação de variação patrimonial a descoberto.

Em sua **Impugnação** (fl. 231 a 239), o contribuinte (i) aceitou a autuação relativa ao acréscimo patrimonial a descoberto; (ii) aceitou a glosa de despesas da atividade rural; porém (iii) defendeu que a autoridade administrativa deveria ter arbitrado seu resultado em, no máximo, 20%, argumentando que as disposições da Lei nº 8.023/90 seriam no sentido de que a tributação da atividade rural pelo seu resultado efetivo só tem aplicação para os casos em que as despesas são em valor equivalente a mais de oitenta por cento das receitas e que, em caso contrário, seria sempre assegurada dedução em valor que corresponda a oitenta por cento da receita bruta do ano.

A 6ª Turma da DRJ/JFA, por meio do **Acórdão n. 09-59.331** (fl. 262 a 268), julgou improcedente a impugnação sob os seguintes fundamentos:

- (i) o contribuinte tem a opção de oferecer à tributação o resultado real da atividade rural (correspondente à diferença entre os valores das receitas e das despesas de custeio e de investimentos pagos no ano-calendário) ou o resultado presumido (correspondente a 20% do valor da receita bruta do ano-calendário);
- (ii) O contribuinte é obrigado a manter escrituração das receitas e despesas por meio de Livro Caixa sempre que a receita bruta for superior a R\$ 56.000,00;
- (iii) Em não havendo escrituração, deve a fiscalização arbitrar a base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário;
- (iv) Segundo a documentação constante dos autos, o interessado optou por tributar o resultado de sua atividade rural pelo confronto entre receitas e despesas e não pela utilização da proporção de 20% da receita bruta;
- (v) Os valores informados no Anexo da Atividade Rural (fl. 07 a 09), conforme concluiu a fiscalização, tiveram respaldo no Livro Caixa, por meio do qual foi mostrada à fiscalização a escrituração das receitas e despesas da atividade rural;
- (vi) Como o resultado da atividade rural do interessado estava respaldado na escrituração por ele apresentada em atendimento à intimação, torna-se

imprópria a adoção de ofício pela autoridade tributária da imposição contida no §2º do art. 60 do RIR/1999 (arbitramento);

- (vii) Concluiu que coube, única e exclusivamente, à fiscalização, para fins de apuração do efetivo resultado tributável dessa atividade, para o ano-calendário de 2007, o respeito à opção do declarante quanto à forma de tributação da atividade rural na Declaração de Ajuste Anual - DAA/2008, pela apuração de resultado na forma do artigo 63 do RIR/1999;
- (viii) Além disso, constatou-se que o interessado não contestou o valor das receitas e despesas advindas da atividade rural. Sua inconformidade foi somente com a apuração da base de cálculo e aplicação das alíquotas que resultaram no valor do crédito tributário constituído.

Em seu **Recurso Voluntário** (fl. 274 a 280), o contribuinte defendeu a incorreção da base de cálculo sob a alegação de que:

- (i) O contribuinte incorreu em equívoco quanto à qualificação dos tipos de gastos que ensejam dedução da receita da atividade rural, mas apesar dos erros nas apropriações das despesas, foi mantida escrituração sobre o movimento das explorações rurais;
- (ii) Se a escrituração não tivesse sido mantida, a situação se afiguraria mais grave do que o mero cometimento de erros na escrituração, e a pena decorrente da falta da escrituração seria o arbitramento do resultado da atividade rural como sendo equivalente a vinte por cento (20%) da receita bruta do ano-base, como estabelece a Lei nº 8.023/1990 no parágrafo único de seu artigo 5º.
- (iii) Por isonomia, a autoridade deverá arbitrar o resultado tributável da atividade rural, sob pena de penalizar em demasia o contribuinte que apenas errou a escrituração.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

Atesto a tempestividade, visto que o Recurso Voluntário foi protocolado em 10/05/2016 (fl. 273) e a ciência do acórdão da DRJ foi dada em 26/04/2016 (fl. 271).

2. Tributação da atividade rural. Pedido de arbitramento.

Alega o contribuinte (fl. 278) que incorreu em equívoco no apontamento das despesas que ensejam dedução da receita da atividade rural, tendo sido mantida sua escrituração. Apesar de ter elencado o modo de apuração de receita menos despesas, demanda o arbitramento do tributo em vinte por cento, sob o argumento de que não poderia ser tributado de maneira mais gravosa do que seria quem deixou e apresentar a escrituração. Para tanto, suscita o princípio da isonomia.

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

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

Também há previsão da necessidade de arbitramento a 20% na hipótese de o contribuinte não escriturar suas receitas e despesas no Livro Caixa. A matéria é regida pelo artigo 18 da Lei n. 9.250/1995, assim regulamentado no então vigente RIR/1999, em seu artigo 60:

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

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

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

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

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

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

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

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

Caso entenda ser mais vantajoso, o contribuinte pode renunciar à apuração de receitas menos despesas e adotar a presunção de 20% diretamente sobre a receita bruta, conforme a previsão contida no art. 5º da Lei n. 8.023/1990:

Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Nos termos do art. 71 do RIR/1999:

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

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

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

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

Por sua vez, a autoridade lançadora e as instâncias de controle de legalidade não podem modificar a opção de tributação dos rendimentos auferidos. A autoridade administrativa somente está autorizada a permitir a retificação da declaração antes do início do procedimento de lançamento de ofício, conforme o art. 832 do RIR/1999, como exposto pela DRJ (fl. 267):

Se o que quer o autuado, na fase impugnatória, é a mudança de opção na tributação do resultado de sua atividade rural, cumpre esclarecer que a opção é um direito dos contribuintes e uma vez feita, o que se concretiza na efetiva entrega da DAA à Secretaria da Receita Federal do Brasil, é definitiva.

À fiscalização, sem motivação legal, não é permitido modificá-la de ofício; qualquer alteração na opção de tributação dos rendimentos auferidos deve partir do próprio interessado e ser efetuada na forma e no tempo previstos pela legislação pertinente, nunca sob procedimento fiscal.

Vale observar que aos contribuintes é vedada a retificação da declaração de rendimentos após o início do procedimento de lançamento de ofício, a teor do

disposto no artigo 832 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, a seguir transcrito:

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

Pelo exposto, e considerando que (i) é incontroversa a existência de escrituração (fl. 278); (ii) o contribuinte escolheu o método de apuração de receitas menos despesas em sua declaração de ajuste anual, segundo o Termo de Verificação Fiscal (fl. 217), aplica-se a modalidade de apuração escolhida pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual, afastando qualquer possibilidade de aplicar a presunção legal por falta de previsão normativa.

Por fim, não se pode alegar violação ao princípio constitucional da isonomia, dado que eventual pronunciamento sobre inconstitucionalidade da lei tributária é vedada pelo Conselho:

Súmula CARF n. 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Desprovido o pedido do contribuinte.

Conclusão.

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho

Conselheiro