



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.723686/2019-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-006.147 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de setembro de 2023
Recorrente AGROPECUARIA TERRAFERTIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

OMISSÃO DE RECEITA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. MULTA QUALIFICADA DE 150%. REQUISITOS.

Para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

A conduta da recorrente não se limitou a simples omissão de receita decorrente de arrendamento de imóvel rural próprio; conduta que, via de regra, não atrai a multa qualificada. No caso, tem-se um elemento adicional, a utilização de interposta pessoa para receber os rendimentos omitidos. Tal conduta enquadra-se no tipo denominado sonegação, que atrai a Súmula Carf nº 34 e, com efeito, a multa qualificada de 150%.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL

O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, à luz do entendimento fixado pelo STJ no REsp nº 973.733, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973, é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN), na hipótese de débito não confessado e existência de pagamento parcial; na ausência de pagamento ou ante a ocorrência de “dolo, fraude ou simulação”, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

LUCRO ARBITRADO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. IRPJ/CSLL.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 9,6% (oito por cento) se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica. No caso da CSLL, aplica-se o percentual de 12%.

CSLL. COFINS. PIS/PASEP. REFLEXO.

O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento da CSLL, Cofins e do Pis/Pasep, em razão de tratar-se de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, que negava provimento ao recurso, e Lucas Issa Halah, que dava provimento ao recurso em maior extensão. O Conselheiro Fábio de Tarsis Gama Cordeiro manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, dentro do prazo regimental, o Conselheiro declinou da intenção de apresentá-la, a qual deve ser considerada como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (Ricarf).

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, José Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis/Pasep), referente ao ano-calendário 2014, no montante total de R\$ 621.756,80 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75% e 150%.

2. A fiscalização apurou omissão de receita decorrente de arrendamento rural e ganho de capital (receita operacional e não operacional).

3. Devido a não apresentação de escrituração contábil e/ou fiscal a fiscalização arbitrou o lucro, nos termos do inciso III do art. 47 da Lei 8.981/95.
4. Por relacionar-se aos mesmos elementos de prova referentes ao IRPJ, houve o lançamento reflexo de CSLL, Pis/Pasep e Cofins.
5. Em impugnação a recorrente alegou, em síntese, decadência e inexistência de omissão de receita.
6. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação para “*reduzir a multa aplicada a mínimo legal de 75%, para a infração de omissão de ganho de capital na alienação de imóveis*”, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2014

IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO. FATO GERADOR TRIMESTRAL. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário, relativamente ao imposto de renda, sujeito ao lançamento por homologação, extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN; já na hipótese de ausência de pagamento ou nos casos com dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial do imposto rege-se pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, segundo o qual a contagem do prazo de cinco anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Lançamentos efetuados cientificados antes destas datas não são alcançados pela decadência.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Constituem omissão de receitas valores não contabilizados pelo contribuinte, apurados em procedimento regular da autoridade fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

7. Cientificado da decisão de primeira instância em 24/09/2019, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 24/10/2019 e reprisa os argumentos aduzidos em primeira instância, os quais serão analisados em detalhe no voto.
8. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

9. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.
10. Trata-se de omissão de receita decorrente de arrendamento rural (receitas não operacionais), com aplicação de multa qualificada e omissão de ganho de capital não alienação de imóvel.

Preliminar de decadência

11. Em razão de a análise dessa preliminar depender da verificação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tratarei dessa matéria após a análise do mérito.

Mérito

12. O lançamento refere-se à omissão de receita decorrente de arrendamento rural de imóvel de propriedade da recorrente cujos valores foram pagos pelos arrendatários, diretamente ou por intermédio de terceiros, mediante depósito em conta bancária dos sócios e ex-sócios pessoas físicas e não oferecidos a tributação. Apurou-se ainda ganho de capital na venda de imóvel urbano, também não oferecido à tributação.

13. A recorrente alega que os valores apurados não foram diligenciados/verificados para saber se a atividade rural fora de fato desenvolvida na suposta área arrendada, e qual teria sido o tratamento fiscal dado a esses valores pelos depositantes. Defende que os elementos trazidos aos autos não comprovam que os valores lançados representavam receitas da recorrente. Aduz que os valores apurados deveriam ser tributados nos reais beneficiários pessoas físicas. Por fim, observa que a fiscalização “*constata a inexistência do contrato, e deduz, por ilação, a sua existência a partir da tal "carta de anuência"*”.

14. Quanto ao ganho de capital, aduz que alterou o contrato social para incluir a atividade de administração de imóveis justamente para adequá-lo às atividades da recorrente. Nesse sentido, pleiteia que o lançamento considere tal ganho de receita como operacional em vez de não operacional incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

15. A meu ver, assiste razão parcial à recorrente. Explico.

16. Conforme Relatório de Ação Fiscal (RAF) (e-fls. 506-533), o procedimento fiscal em análise decorreu de fatos investigados no âmbito da operação “Zelotes” com vistas a investigar manipulação de julgamento de processos administrativos fiscais no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

17. Todos elementos de informação produzidos no âmbito da Zelotes, inclusive o decorrente de transferência de sigilo bancário, foram compartilhados com a Receita Federal por meio de decisões judiciais preferidas pelo juízo da 10ª Vara Federal da Seção Judiciária de Brasília/DF (e-fls. 409-421).

18. A Agropecuária Terrafértil Ltda. - ME, doravante Terrafértil Ltda., tinha por objeto social, até 19/05/2014, a “*exploração da agricultura e pecuária, produção, seleção, beneficiamento e comercialização de sementes, participação em outras empresas, na condição de sócia ou acionista, atividades de representação, por conta própria ou de terceiros*”. **Em maio de 2014** a recorrente alterou o objeto social que passou a incluir a “*administração, compra e venda de imóveis próprios e aluguel de imóveis próprios*” (e-fls. 75-125).

19. O quadro societário da empresa era composto, até 19/05/2014, pelos seguintes

sócios e respectivas participações no capital social: Nicéa Dantas Ferreira Canário (90%), José Ricardo Da Silva (2,5%), Eivanice Canário da Silva (2,5%), Flávio Rogério da Silva (2,5%) e Gustavo Henrique da Silva (2,5%). Em maio de 2014 o sócio José Ricardo da Silva retirou-se da sociedade, transferindo as cotas que detinha na empresa para sua mãe, Nicéa Dantas Ferreira Canário, que passou a deter 92,5%. Os demais sócios e participações permaneceram os mesmos.

20. O procedimento fiscal em análise decorreu de fiscalizações perante os sócios e ex-sócios da recorrente (Flávio Rogério da Silva, Eivanice Canário da Silva, José Ricardo da Silva e Eivany Antônio da Silva), cujo objeto era a análise de valores depositados e/ou creditados em suas contas bancárias de depósito ou investimento (movimentação financeira incompatível - MFI).

Ganho de capital

21. Mediante circularização perante Cartório do Tabelionato e Registro Civil de Florianópolis/SC a fiscalização apurou que Terrafértil Ltda. adquiriu um apartamento com garagem (matrículas 73.161 e 73162) em 03/2006 pelo valor total de R\$ 270.752,00 e o alienou em **02/04/2014** pelo valor total de R\$ 700.000,00. Intimada a apresentar documentação comprobatória referente à alienação e a justificar o não recolhimento do ganho de capital, a recorrente apresentou somente o contrato de compra e venda. A seguir a narrativa dos fatos pela autoridade fiscal (e-fls. 137, 515):

Em 28/08/2017 foi enviado termo de intimação fiscal ao **Cartório do Tabelionato e Registro Civil de Florianópolis/SC** - Cartório Maria Cileda Back, através do qual foi solicitada **cópia de todos os atos e eventos** levados a registro naquele Ofício em nome da empresa **Agropecuária Terrafértil Ltda.** e de seus sócios pessoas físicas - fls. 133/135.

Em resposta a intimação, o Cartório enviou **duas certidões**, sendo: **a)** uma relacionada a Escritura Pública de **Compra e Venda** levada a registro em **16/03/2006**, relacionada a compra de um **apartamento**, designado pelo n.º 1262, localizado na vila 12 ou SH-12, do condomínio do Complexo Turístico Costão do Santinho, situado no Distrito Ingleses do Rio Vermelho, no município de Florianópolis/SC, com área total de 114,92 m2, juntamente **com uma vaga de garagem**, designada pelo n.º 05, localizada no mesmo Complexo Turístico do Costão do Santinho, com área de 14,62 m2, objetos das **matrículas de n.º 73.161 e 73.162**, do Ofício Registro de Imóveis de Florianópolis, **aquisição essa realizada pela empresa Agropecuária Terrafértil Ltda. pelo valor de R\$ 270.752,00**, sendo R\$ 250.752,00 pelo apartamento e R\$ 20.000,00 pela vaga de garagem; **b)** outra certidão relacionada a Escritura Pública de Compra e Venda datada de **02/04/2014**, através da qual a empresa Agropecuária Terrafértil **vendeu o apartamento e a respectiva garagem** ao Sr. Juan Carlos Canese Krivoshein, pelo valor **total de R\$ 700.000,00**, sendo R\$ 660.000,00 referente ao apartamento e R\$ 40.000,00 referente a vaga da garagem - fls. 133/144.

Em 24/10/2018 a empresa foi intimada, através dos itens " 12 e 13" do termo de intimação fiscal n.º 001, a apresentar o Contrato Particular de Compra e Venda do referido apartamento e respectiva garagem, comprovantes de recebimento dos valores, bem como a apresentar justificativas por escrito do motivo pelo qual os valores relacionados a venda dos referidos imóveis não foram oferecidos a tributação, nos termos a seguir transcritos:

[...]

12. Contrato particular de compra e venda, referente a venda do apartamento n.º 1262 e a garagem n.º 05, realizada no ano 2014 para o Sr. Juan Carlos Canese

Krivoshein CPF 743.262.521-20 e sua cónjuge Sonia **Dalila** Lopez de Canese CPF 068.130,221-64, juntamente com os comprovantes do efetivo recebimento dos valores;

13. Justificativa por escrito do motivo pela qual os valores recebidos com a venda dos imóveis descritos no "item 12, no valor de R\$ 700.000,00, não foram declarados como receita na Escrituração Contábil Fiscal - ECF do ano 2014, nem oferecidos a tributação do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Em resposta a intimação, **a empresa se limitou a apresentar o "Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel"** datado de 05/02/2014, juntado às fls. 126/132 do presente processo.

22. Conforme mencionado anteriormente, o objeto social de Terrafértil Ltda. passou a incluir "*administração, compra e venda de imóveis próprios e aluguel de imóveis próprios*" somente em 20/05/2014. Assim, em razão de na data da referida alienação (02/04/2014), tal operação não constar do objeto social da alienante, considerou-se o ganho de capital (R\$ 429.248,00 (R\$ 700.000,00 - R\$ 270.752,00) como receita não operacional adicionada ao lucro arbitrado.

23. A recorrente não questiona a apuração do ganho de capital, a qual restou evidente. Pleiteia, todavia, que o valor apurado seja tratado como receita operacional. Tal pleito será analisado no tópico mais adiante sobre o arbitramento do lucro.

Arrendamento de imóvel rural

24. No decorrer fiscalizações perante as pessoas físicas (sócios e ex-sócios da recorrente) a autoridade fiscal identificou depósitos e/ou transferências bancárias para os sócios e ex-sócios da Terrafértil Ltda. decorrentes de arrendamento rural de parte da Fazenda Água Limpa, de propriedade da Terrafértil Ltda., cujos arrendatários eram Dário Pisani Nardi e seu pai Hercílio Nardi. Os valores do arrendamento foram creditados pelos arrendatários e por terceiros - Beef Nobre Comércio de Carnes e Derivados Ltda. (R\$ 150.000,00 em 19/12/2012¹) e Comercial Rupiado Ltda. (R\$ 39.000,00 em 28 e 29/08/2014) -, mas por conta e ordem dos arrendatários.

25. Intimados e reintimados a apresentar documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, com vista a comprovar as operações que deram origem aos referidos depósitos/créditos bancários, titular e cotitulares (sócios e ex-sócios da Terrafértil Ltda.) da conta bancária não apresentaram nenhum documento/esclarecimento. Ante tal recusa instaurou-se diligências perante as pessoas físicas e jurídicas identificadas nos extratos bancários como depositantes/remetentes dos valores.

26. Em diligência perante Hercílio Nardi (espólio) e Dário Pisani Nardi o Fisco obteve os seguintes documentos/informações (e-fls. 155):

Em 11/09/2017 o Sr. Fábio Artigas Grillo, da HK Advogados, enviou resposta por *email*. Anexou ao *e-mail*, arquivo em formato "word" contendo uma minuta de prestação de informações, datado de 15/08/2017, informando a apresentação dos documentos relacionados ao Sr. Hercílio Nardi e também em relação ao Sr. Dário Pisani

¹ O valor de R\$150.000 foi objeto de autuação no processo nº 10166.732483/2018-11.

Nardi - relativamente aos **pagamentos efetuados em favor dos Srs. Flávio Rogério da Silva e José Ricardo da Silva, bem como os contratos de arrendamento rural vinculados aos mesmos**. Juntou também ao *e-mail* quatro arquivos identificados como "**Comprovante não Identificado**", "**Comprovações Identificados**", "**Comprovações Localizados**" e "**Contratos**".

27. Em relação aos denominados contratos de arrendamento rural vinculados a Hercílio Nardi (espólio) e Dário Pisani Nardi a fiscalização faz as seguintes observações:

Com relação aos **contratos de arrendamento mencionados pelo Sr. Dário na resposta à intimação, verificamos que na verdade não se trata de contratos de arrendamento rural e sim de "cartas de anuência" firmadas entre a empresa Agropecuária Terrafértil Ltda. e os Srs. Hercílio Nardi e Dário Pisani Nardi, datadas de 02/10/2006 e com vencimento em 02/10/2016, direcionadas à instituição financeira Banco do Brasil S/A - agência de Cristalina /GO, através das quais a empresa Agropecuária Terrafértil Ltda. autorizou os Srs. Hercílio Nardi e Dário Pisani Nardi (pretendentes a financiamento junto àquela agência do Banco do Brasil), de forma irrestrita e irrevogável, em regime de ARRENDAMENTO RURAL, explorar a atividade de agricultura numa área de 200 há. (100 há para o Sr. Hercílio Nardi e 100 há para o Sr. Dano Pisani Nardi), no imóvel denominado Fazenda Água Limpa, situada no município de Cristalina/GO, objeto da matrícula 1094 do Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Cristalina/GO. Cópia da matrícula foi juntada às fls. 219 a 239 do presente processo.**

28. Extrai-se do documento denominado pela fiscalização de "carta de anuência" o seguinte trecho (e-fls. 169-171):

Banco do Brasil S.A.

Agência em Cristalina/GO

Sr. Gerente Geral,

Declaro (anos) que o Sr. Dano Pisani Nardi, inscrito no CPF/MF [...], pretendente a financiamento nesse Banco, tem a nossa irrestrita e irrevogável autorização para, **em regime de ARRENDAMENTO RURAL, explorar a atividade de agricultura numa área de 100 ha** [...], no imóvel denominado Fazenda Água Limpa, situada no município de Cristalina/GO, imóvel esse de que somos proprietários, conforme Escritura de Compra e Venda transcrita sob o nº R-10-1094, livro 2-Z, fls. 189, do Cartório de Registro de Imóveis da comarca de Cristalina/GO.

Autorizo(amos), também, o aludido senhor a oferecer, em garantia de financiamentos a ele concedidos por esse Banco, durante toda a sua vigência nas safras 2006/2007 até 2015/2016, a totalidade da produção a ser auferida por contados empreendimentos financiados no referido imóvel, bem como os materiais agrários, benfeitorias e semoventes de sua propriedade ali localizados.

[...]

Comprometemo-nos a levar ao conhecimento desse Banco, previamente à consumação do fato, a notificação do arrendatário quanto à rescisão contratual, caso ocorrências encaminham para adoção da providência, antes do vencimento da presente autorização.

Validade, desta autorização : 02 DE OUTUBRO DE 2016

29. Documento de igual teor fora lavrado também em nome de Hercílio Nardi, os quais assinam como arrendatário e Agropecuária Terrafértil Ltda. como arrendante.

30. Como se vê, embora se trate de anuência, Terrafértil Ltda. reconhece que o imóvel denominado Fazenda Água Limpa, de sua propriedade, fora objeto de arrendamento rural para

Hercílio Nardi e Dário Pisani Nardi (100 ha para cada um), o que afasta a tese da recorrente de inexistência de arrendamento de imóvel rural. Mas ainda há outros elementos probatórios.

31. Em diligência fiscal, Beef Nobre Comércio de Carnes e Derivados Ltda. informou que transferiu R\$150.000,00, em 19/12/2012, para Flávio Rogério da Silva, mediante autorização de Dário Pisani Nardi, em razão de parceria rural de pecuária bovina com Eleumar Caetano do Carmo, com vistas a quitar arrendamento rural, conforme trecho a seguir (e-fls. 447):

No caso específico do valor depositado pela empresa Beef Nobre em 19/12/2012, ressaltamos que, em resposta ao termo de reintimação fiscal n.º 001, a empresa afirmou que não manteve relação comercial com Flávio Rogério da Silva, e que **a transferência de R\$ 150.000,00** apontada pela Receita Federal **decorreu de autorização** de terceiro, mais especificamente, a **autorização partiu de Dário Pisani Nardi**. Segundo a empresa, Dário Pisan Nardi teria celebrado uma **parceria rural de pecuária bovina com Eleumar Caetano do Carmo**, sendo que, em momento posterior, Eleumar teria adquirido parte do gado que pertencia a Dário Pisani Nardi na referida parceria rural.

Ainda, segundo a resposta apresentada pela empresa Beef Nobre e juntada às fls. 187 a 196 do presente processo, o Sr. Eleumar teria vendido gado para eles, portanto, tinha um crédito em haver da empresa. Eleumar teria utilizado o referido crédito que detinha junto a empresa Beef Nobre para pagar o gado adquirido do Sr. Dário Pisani Nardi (parte do gado adquirido e que se referia a parceria existente entre os dois, no valor de R\$ 345.209,99), todavia, **o Sr. Dário Pisani Nardi solicitou que parte do valor fosse depositado diretamente na conta bancária de titularidade de Flávio Rogério da Silva e outros (R\$ 150.000,00 - conta 237/0707/150419-3)**, e o saldo restante (R\$ 195.209,99) fosse depositado na conta do Sr. Hercílio Nardi (pai de Dário).

32. Corroboram os fatos acima, cópia de e-mail (18/12/2012) em que Dário Pisani informa a Eleumar Caetano os dados bancários de Flávio Rogério Silva, destinatário do depósito de R\$ 150.000,00 (19/12/2012), com a seguinte observação: *“Favor enviar comprovante desse depósito por se tratar de arrendamento, o saldo identífico na conta”* (e-fls. 210).

33. De igual forma, apurou a fiscalização que Comercial Rupiado Ltda. efetuou depósitos na conta bancária de Flávio Rogério da Silva, por ordem/orientação de Dário Nardi, em razão de operações de corretagem realizada por esta empresa com o Dário Nardi. A depositante afirmou ainda não conhecer e tampouco ter realizado negócio o Flávio Rogério (e-fls. 216-233). Veja-se:

34. Nesse contexto, forçoso concluir que os pagamentos efetuados a Flávio Rogério, por Beef Nobre e Comercial Rupiado, por conta e ordem de Dário Nardi, referem-se ao arrendamento do imóvel rural.

35. Ante tais fatos, a fiscalização intimou e reintimou, sem sucesso, Dário Pisani a apresentar contratos de arrendamento rural celebrados com a Terrafértil Ltda. e demais informações correlatas, quais sejam:

1. Contratos de arrendamento rural e aditivos celebrados pelos Srs. Hercílio Nardi e Dano Pisani Nardi com a empresa Agropecuária Terrafértil Ltda. e/ou com as pessoas físicas José Ricardo da Silva - CPF [...], Flávio Rogério da Silva [...], Eivanice Canário da Silva - CPF [...] e Eivany Antônio a Silva - CPF [...], vigentes no período de

01/01/2012 a 31/12/2014, e que deram origem/suporte aos pagamentos constantes do demonstrativo anexo ao referido termo de intimação fiscal;

2. Informar por escrito, com assinatura do contribuinte ou seu representante legal (nesse caso juntar cópia da procuração), se os pagamentos constantes do demonstrativo anexo (R\$ 1.367.727,66), efetuados em favor dos Srs. José Ricardo da Silva e Flávio Rogério da Silva, são todos decorrentes do pagamento de arrendamento rural relacionados a exploração de imóveis rurais de propriedade da empresa Agropecuária Terrafértil Ltda.

3. Caso os pagamentos constantes do demonstrativo anexo (pagamentos realizados diretamente ou por conta e ordem do Sr. Dário) não sejam decorrentes de arrendamento rural, apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovem de forma inequívoca as operações que deram origem aos referidos pagamentos.

36. Como se vê, os envolvidos no negócio - a proprietária do imóvel arrendado (Terrafértil Ltda.), os sócios e ex-sócios da Terrafértil Ltda. (José Ricardo da Silva, Flávio Rogério da Silva, Eivance Canário da Silva e Eivany Antônio da Silva) beneficiários dos valores decorrentes de arrendamento rural, e os arrendatários dos imóveis (Dário Pisani Nardi, Hercílio Nardi) - ocultaram da fiscalização os contratos de arrendamento rural celebrados entre as partes, visto que tais valores não foram oferecidos à tributação pela Terrafértil nem pelos referidos beneficiários dos recursos.

37. Comprovado que os valores em análise referem-se a arrendamento de imóvel rural pertencente à Terrafértil Ltda. eles foram excluídos na apuração dos valores lançados de ofício nos sócios e ex-sócios da Terrafértil Ltda., vez que pertencem à proprietária do imóvel e nesta devem ser tributados, nos termos do § 2º do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

38. Intimada a apresentar livros contábeis e/ou fiscais e a se manifestar em relação aos valores recebidos a título de arrendamento rural por meio de depósitos realizados nas contas bancárias de titularidade dos sócios e ex-sócios da empresa, bem como justificar o porquê de tais valores não terem sido declarados em DIPJ e nem oferecidos à tributação, Terrafértil Ltda. informou que no período de 2012 a 2014 não explorou atividade rural (e-fls. 02-08, 42-44).

39. Em complemento, apresentou cópia de contrato social/alterações e cópia de contrato particular referente a venda de um apartamento na cidade de Florianópolis, e manteve-se silente em relação ao arrendamento rural e respectivos valores recebidos pelos seus sócios e ex-sócios, conforme relacionados no demonstrativo anexo ao termo de intimação.

40. Ante os fatos ora elencados, a autoridade fiscal tributou R\$ 10.000,00 (09/11/2012) e R\$ 150.000,00 (19/12/2012) creditados em conta bancária de titularidade dos sócios e ex-sócios da Terrafértil Ltda. como receita não operacional decorrente de arrendamento de imóvel rural da recorrente.

41. Ante os fatos ora elencados e considerando o fato de que o arrendamento de imóveis próprios passou a constar no objeto social da recorrente somente em 05/2014, a autoridade fiscal tributou os valores creditados em conta bancária de titularidade dos sócios e ex-sócios da Terrafértil Ltda. da seguinte forma, conforme demonstrativo às e-fls. 6:

i) 160.000,00 (02/01/2014): receita não operacional (IRPJ e CSLL);

ii) R\$ 63.727,66 (03/07/2014), R\$ 20.000,00 (28/08/2014) e R\$ 19.000,00 (29/08/2014): receita operacional (IRPJ, CSLL, Pis/Pasep e Cofins)

42. Com se vê, ao contrário do que alega a recorrente, mediante investigação e diligências, a fiscalização comprovou que parte dos valores depositados em conta bancária dos sócios e ex-sócios da Terrafértil, na verdade, decorrem de arrendamento de imóvel rural daquela pessoa jurídica. Nesse contexto, não interessa ao caso em análise saber “*se a atividade rural fora de fato desenvolvida na suposta área arrendada, e qual teria sido o tratamento fiscal dado a esses valores pelos depositantes*”. O que importa é comprovação de que os valores tributados nestes autos, conforme comprovado, referem-se a arrendamento de imóvel rural da recorrente.

43. De igual forma, não assiste razão à recorrente ao defender que os valores apurados deveriam ser tributados nos reais beneficiários pessoas físicas. Uma vez comprovado que os valores decorrem de arrendamento de imóvel rural da Terrafértil Ltda., é nesta pessoa jurídica que o valor deve ser tributado. Portanto, correto o posicionamento da fiscalização de excluir os valores da tributação na pessoa física e tributar na pessoa jurídica.

44. Nestes termos, nego provimento à matéria.

Arbitramento

45. Em razão da não apresentação do livro caixa e/ou Escrituração Contábil Digital (Sped/ECD) e documentos solicitados pela fiscalização, relacionados ao registro das operações apuradas no ano-calendário 2012 a 2014, apesar de intimada e reintimada, a autoridade fiscal arbitrou o lucro, com base no inciso III do art. 47 da Lei 8.981/95².

46. A recorrente não se insurgiu contra o mérito do arbitramento. Pleiteia, todavia, que o ganho de capital seja considerado receita operacional em vez de não operacional. Vejamos.

47. No caso do IRPJ, tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo fato gerador pode ser classificado como complexo ou periódico³, “*a situação é composta por diversos fatos considerados em conjunto, como rendimentos anuais da pessoa física ou o lucro real trimestral ou anual da pessoa jurídica apurado tendo em conta suas receitas e despesas operacionais, com as adições e compensações determinadas pela legislação (arts. 1º e 2º da Lei n. 9.430/96: IRPJ)*”.

48. Nos termos do art. 1º da Lei nº 9.430/96, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado com base no lucro real, presumido e arbitrado cujos períodos de apuração trimestrais encerram-se em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou **arbitrado**, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias **31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e**

² Lei nº 8.981/95. Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando: [...] III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

³ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 206.

31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

49. Verifica-se, pois que o fato gerador “*situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”, conforme art. 114, do CTN, “*somente se completa - enfim, somente ocorre e existe - no encerramento do período-base, pois antes deste evento, não há o fato completo, não há a situação necessária e suficiente, não por uma simples exigência formal, mas, sim, por duas razões reais:*

a primeira é que até o instante final algo pode vir a mudar a situação patrimonial da pessoa;

a segunda, e principal, é que a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária é constituída por todos os eventos ocorridos durante todo o período de tempo previsto na lei como período-base, de sorte que enquanto ele não estiver completo e terminado não há a situação necessária e suficiente⁴.

50. O lucro arbitrado, por sua vez, conforme art. 27 da Lei nº 9.430/96, é apurado mediante a aplicação do percentual de presunção do lucro presumido acrescido de 20% sobre a receita bruta (receita operacional), acrescido de demais parcelas, como ganhos de capital. Às receitas operacionais (receita bruta) aplica-se os percentuais devidos no art. 16 da Lei 9.249/16.

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela **soma das seguintes parcelas:**

I - o valor resultante da **aplicação dos percentuais** de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a **receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - **os ganhos de capital**, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as **demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior** e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

51. Em razão do arbitramento do lucro, com base no inciso II, do art. art. 27 da Lei nº 9.430/96, a autoridade fiscal adicionou integralmente à base de cálculo do IRPJ o ganho de capital (R\$ 429.248,00) apurado em **02/04/2014** e o depósito decorrente de arrendamento rural (R\$ 160.000,00), efetuado em **02/01/2014**, sob o fundamento de que no 1º trimestre de 2014 não constava no objeto social da empresa a compra e venda de imóveis e nem o arrendamento de imóveis próprios. Veja-se:

Portanto, considerando o arbitramento do resultado da empresa em relação ao 1º e 3º trimestres do ano 2014, bem como considerando o fato de que **no 1º trimestre de 2014 não constava no objeto social da empresa a compra e venda de imóveis e nem o arrendamento de imóveis próprios**, os valores auferidos no 1º trimestre de 2014 a título de ganho de capital da alienação de imóveis (R\$ 429.248,00), bem como os valores recebidos a título de arrendamento rural (R\$ 160.000,00), foram adicionados integralmente à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, como receitas não operacionais, nos termos do inciso II, do art. art. 27 da Lei nº 9.430/96.

52. Conforme consta dos autos, em **05/2014** a recorrente alterou o objeto social que

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, 2020, vol. 1, p. 638-639.

passou a incluir a “*administração, compra e venda de imóveis próprios e aluguel de imóveis próprios*” (e-fls. 105 e seg.); portanto, em relação à receita de R\$160.000 auferida em **01/2014** (e-fls. 6), correta a classificação da fiscalização.

53. Por outro lado, uma vez que o ganho de capital ocorreu no mês **04/2014** (e-fls. 136), tal valor deve integrar o período de apuração referente ao 2º trim/2014 cujo encerramento ocorreu em **30/06/2014**. Visto que nesta data o objeto social da recorrente já contemplava a alienação de imóveis (**05/2014**), tal valor deve ser tributado como receita bruta, com percentual de presunção de 9,6% (8% do lucro presumido acrescido de 20%) para o IRPJ e 12% para a CSLL, nos termos da lei nº 9.249/95, como defende a recorrente, e também pela Cofins e Pis/Pasep no regime cumulativo, como reflexo.

Lei nº 9.249/95

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

[...]

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Art. 16. **O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.**

[...]

Art. 20. A base de cálculo da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido** devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o **pagamento mensal ou trimestral** a que se referem os arts. 2º, 25 e **27 da Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a **12% (doze por cento) sobre a receita bruta** definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento).

54. Em resumo, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ no âmbito do lucro arbitrado, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 9,6% se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica. No caso da CSLL, aplica-se o percentual de 12%.

55. O equívoco da fiscalização pode ser constatado no auto de infração ao considerar

como data do fato gerador do ganho de capital 05/02/2014 e não 02/04/2014 (e-fls. 536 e 541).

56. Na linha do racional exposto acima, já se posicionou a Receita Federal na Solução de Consulta Cosit n.º 7, de 04/03/20121. Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. IMOBILIZADO. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. GANHO DE CAPITAL.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, **a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 8% (oito por cento).**

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ na hipótese em que essa atividade não constitui objeto pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

Dispositivos Legais: Lei n.º 6.404, de 1976, art. 179, IV; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, arts. 11 e 12; Lei n.º 9.430, de 1996, art. 25; Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 2017, arts. 26, 33, § 1º, II, 'c', e IV, 'c', e 215, caput e § 14.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. IMOBILIZADO. INVESTIMENTO. RECEITA BRUTA. GANHO DE CAPITAL.

Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, **a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 12% (doze por cento).**

Essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica.

A receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo da CSLL na hipótese em que essa atividade não constitui objeto pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

Dispositivos Legais: Lei n.º 6.404, de 1976, art. 179, IV; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, arts. 11 e 12; Lei n.º 9.430, de 1996, art. 29; Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 2017, arts. 26, 34, caput e § 1º, III, e 215, §§ 1º e 14.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME CUMULATIVO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

A pessoa jurídica que tem como objeto a exploração da atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis está sujeita à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos

por cento), em relação à receita bruta auferida com a venda de imóveis próprios, mesmo na hipótese de os imóveis vendidos já terem sido utilizados para locação a terceiros em período anterior à venda e, conseqüentemente, terem sido classificados no ativo imobilizado naquele período.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1996, arts. 2º e 3º, caput e § 2º, IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME CUMULATIVO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

A pessoa jurídica que tem como objeto a exploração da atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis está sujeita à incidência cumulativa da Cofins, mediante a aplicação das alíquotas de 3% (três por cento), em relação à receita bruta auferida com a venda de imóveis próprios, mesmo na hipótese de os imóveis vendidos já terem sido utilizados para locação a terceiros em período anterior à venda e, conseqüentemente, terem sido classificados no ativo imobilizado naquele período.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1996, arts. 2º e 3º, caput e § 2º, IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12.

57. Em relação aos demais valores - R\$ 63.727,66 (03/07/2014), R\$ 20.000,00 (28/08/2014) e R\$ 19.000,00 (29/08/2014) (total de R\$101.727,66) 0 - em razão de o fato gerador ter ocorrido após a alteração do objeto social, correta a tributação como receita operacional no 3º trim/2014 (IRPJ, CSLL, Pis/Pasep e Cofins), conforme observou a fiscalização:

Já em relação aos valores recebidos a título de arrendamento rural no 3º trimestre de 2014 (R\$ 102.727,66) — valores recebidos após a alteração do objeto social da empresa ocorrida em de imóveis próprios", os referidos valores foram oferecidos a tributação como receita operacional da empresa, sujeitos ao percentual de presunção de lucro de 38,4% (32%, acrescido de 20% em virtude do arbitramento), nos termos do art. 27, inciso I, da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 15 da Lei nº 9.249/95: [...].

58. Ante o exposto dou provimento à matéria para que o valor referente à alienação de imóvel no valor de R\$700.000,00 seja tributado, no regime do lucro arbitrado, para fins de IRPJ e CSLL, como receita operacional e não como ganho de capital.

59. Observo ainda que a reclassificação da receita não operacional para operacional não atrai a incidência de Pis e Cofins sobre tal receita em razão da ausência de lançamento desses tributos para essa receita específica e da vedação do *reformatio in pejus*, que decorreria do lançamento reflexo.

Sonegação. Fraude. Multa qualificada.

60. Insurge-se a recorrente contra a multa qualificada de 150% ao argumento de que “*não houve práticas ardis ou criação de instrumentos ou meios que pudessem simular a origem de valores que sequer transitaram na conta corrente da contribuinte nem qualquer elemento de que a contribuinte os teria destinado a terceiros*”. Alega a impossibilidade de configuração de ilícito tributário (fraude/simulação) com base em juízo de presunção; que não há prova de interposição de pessoa; invoca as Súmulas nº 14 e 25 do Carf, o art. 112 do CTN; cita precedentes do STJ no sentido de que multas acima de 20% ferem a razoabilidade e proporcionalidade.

61. Inicialmente, cumpre esclarecer, que alegação de ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade não confisco e outros, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria que não compete a este Tribunal Administrativo. Pois, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235/72, “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”, Nessa mesma trilha a Súmula Carf n.º 2:

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

62. Quanto aos precedentes judiciais citados, não são vinculantes; portanto, não são de observância obrigatória por este colegiado, nos termos do art. 62, §2º do Regimento Interno do Carf (RICARF). De igual forma afasto a aplicação do art. 112 do CTN em razão dos fundamentos elencados a seguir.

63. Pois bem. A meu ver, não assiste razão à recorrente. Explico.

64. A despeito das várias alterações no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, na essência, esse dispositivo sempre estabeleceu condutas objetivas e concretas para fins de aplicação da multa de 75%, quais sejam, “*falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata*”.

65. No tocante à multa qualificada de 150%, a redação anterior determinava a aplicação desse percentual “*nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.*” O novo dispositivo inserido pela Lei n.º 11.488, de 2007, determina a aplicação desse percentual “*nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964*”.

Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração** e nos de **declaração inexata**; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502**, de 30 de novembro de 1964, **independentemente** de **outras penalidades** administrativas ou **criminais** cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (Grifo nosso)

66. Embora a expressão “*evidente intuito de fraude*” tenha sido retirada do texto legal, sua essência permaneceu, porquanto a aplicação da multa qualificada foi remetida para as condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, previstas na Lei n.º 4502, de 1964.

Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964

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

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

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

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

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

67. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco⁵ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal.**

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

68. Cezar Roberto Bitencourt⁶, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos iminentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um *cognitivo*, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um *volitivo*, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa *consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação*, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

[...]

A *vontade*, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexa causal**. A *vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a *vontade* e a espinha dorsal da ação final,*

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

considerando que a *finalidade* baseia-se na *capacidade de vontade* de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

69. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento* pela autoridade fazendária *da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

70. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990. A confirmar o caráter criminal da sonegação, verifica-se que a aplicação da multa de 150% deve ser aplicada “*independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*”, conforme previsto tanto na redação atual do §1º do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, quanto nas redações anteriores.

71. Como observa Leandro Paulsen⁷, a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada, implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal**. (Grifo nosso)

72. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

73. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

74. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

75. Portanto, para aplicação da multa qualificada de 150% exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de

⁷ PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa⁸.

76. O Carf tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação de uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 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.

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas**. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

77. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa por entender que a infração apurada configura sonegação e fraude (art. 71 e 72 da Lei 402, de 1964). A seguir o detalhamento dos fundamentos:

7 - DA SONEGAÇÃO E DA FRAUDE

As infrações cometidas pela contribuinte e descritas de forma detalhada no presente relatório tiveram por objetivo impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstância materiais, enquadrando-se perfeitamente ao conceito de sonegação [...]

[...]

Além disso, o fato da contribuinte (proprietária do imóvel arrendado), dos arrendatários, e dos sócios e ex-sócios da empresa em cujas contas bancárias foram depositados os valores pagos pelos arrendatários a título de arrendamento rural, se recusaram a apresentar os contratos de arrendamento rural, do fato de que os valores foram depositados em contas bancárias de terceiros (**interposição de pessoas**), cujos valores foram deliberadamente omitidos pela contribuinte nas DIPJ dos anos 2012 e 2013, bem como a falta de entrega da ECF no ano 2014, incorreu a mesma em fraude fiscal ao reduzir base de cálculo de tributos, mediante omissão dolosa da integralidade dos valores sujeitos à tributação, cuja definição disposta na legislação tributária se enquadra na hipótese definida no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 [...].

[...]

Os fatos relatados detalhadamente no "item 5" do presente relatório (**utilização de cartas de anuência sem inclusão de valores do arrendamento, não apresentação dos contratos de arrendamento, a utilização de contas bancárias das pessoas físicas dos sócios e ex-sócios da empresa para recebimento dos valores a título de arrendamento rural - interposição de pessoas**, a falta de entrega da Escrituração

⁸ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: "Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]".

Contábil Fiscal - ECF no ano 2014, a entrega de DIPJ "em branco" nos anos 2012 e 2013, e a consequente omissão da integralidade dos valores recebidos a título de ganho de capital na venda de imóveis próprios e a título de arrendamento rural, entre outras), não deixam dúvidas de que **a contribuinte agiu conscientemente e de forma deliberada visando o não pagamento de tributos, restando pois caracterizado o dolo.**

Tais condutas obviamente **buscaram ocultar uma característica essencial dos fatos geradores das obrigações, qual seja, sua natureza, com o intuito (dolo) de impedir o conhecimento dos fatos geradores por parte da autoridade fazendária**, enquadrando-se, então, o comportamento do sujeito passivo nos conceitos contidos nos já reproduzidos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Segundo Vasco Branco Guimarães⁴, com nossos destaques, **"a fraude fiscal pode ser definida como a conduta ilegítima tipificada que visa à obtenção indevida de vantagem** mediante: - não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária; - aquisição de benefício fiscal indevido; - aquisição de quaisquer outras vantagens patrimoniais à custa de receitas tributárias". Continua dizendo que **"as atividades relevantes praticadas com vista à obtenção da vantagem ilegítima podem ser a ocultação ou alteração dos fatos em livros ou declarações, a não declaração e a simulação da natureza, valor ou das pessoas intervenientes no negócio"**.

[...]

9 - QUALIFICAÇÃO DA MULTA

A conduta deliberada do sujeito passivo de suprimir ou reduzir base de tributos mediante omissão integral dos valores recebidos a título **ganho de capital** na venda de imóveis e de valores recebidos a título de **arrendamento rural**, da **utilização de interpostas pessoas (sócios e ex-sócios da empresa) para o recebimento dos valores relacionados ao arrendamento rural**, da negativa reiterada da apresentação de documentos e esclarecimentos relacionados aos valores recebidos a título de arrendamento rural, da utilização de documentos (cartas de anuência) **visando ocultar os verdadeiros valores relacionados a operação de arrendamento rural**, bem como falta de apresentação da Escrituração Contábil Fiscal - ECF no ano 2014 e da apresentação de DIPJ com "valores em branco" nos anos 2012 e 2013, denota evidente intuito de sonegação e fraude. Nessa hipótese, a multa de ofício que acompanha os tributos constituídos pelos lançamentos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) é qualificada, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

78. O acórdão recorrido afastou a qualificação da multa em relação ao ganho de capital em razão da ausência de *"interposição fraudulenta ou outro comportamento que ensejasse a qualificação da multa"*.

79. Quanto à multa decorrente do arrendamento rural, manteve a qualificação em razão de restar *"demonstrada a prática de sonegação fiscal mediante fraude e simulação, e a intenção do Impugnante para o comportamento de impedir a ocorrência do fato gerador relativamente à omissão de receita"*.

80. O conjunto fático-probatório carreado aos autos e a descrição dos fatos demonstram que a conduta da recorrente não se limitou a simples omissão de receita decorrente de arrendamento de imóvel rural próprio; conduta que, via de regra, não atrai a multa qualificada. No caso, tem-se um elemento adicional, a utilização de interposta pessoa para receber os rendimentos omitidos. Tal conduta enquadra-se no tipo denominado sonegação, que atrai a inteligência da Súmula Carf nº 34 e, com efeito, a multa qualificada de 150%.

81. Assim, nego provimento à matéria.

Decadência

82. A recorrente alega, em síntese, decadência do lançamentos cujos fatos geradores ocorreram em “09/11/2012 e em 19/12/2012”, com base no art. art. 150, §4º do CTN. Aduz que o afastamento desta regra somente seria possível no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação fiscal, o que, não teria ocorrido no caso em análise.
83. Não lhe assiste razão. Explico.
84. Inicialmente, cumpre esclarecer que os fatos geradores destes autos referem-se ao ano-calendário 2014. Todavia, em razão de a decadência ser matéria de ordem público, analiso-a.
85. O termo inicial do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, à luz do entendimento fixado pelo STJ no REsp nº 973.733, submetido ao regime do art. 543C, do CPC de 1973, é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN⁹), na hipótese de débito não confessado e existência de pagamento parcial; na ausência de pagamento ou ante a ocorrência de “*dolo, fraude ou simulação*”, o termo inicial se desloca para o primeiro dia do exercício àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN¹⁰). Veja-se:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005) [REsp nº 973.733, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 18.09.2009] (Grifo nosso)

86. Na mesma trilha do racional exposto acima, as Súmulas Carf nº 72, 99, 123, 135 e 138.

⁹ CTN. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

¹⁰ CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...].

Súmula CARF nº 72: Caracterizada a ocorrência de **dolo, fraude ou simulação**, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo **art. 173, inciso I, do CTN**. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no **art. 150, § 4º, do CTN**, para as contribuições previdenciárias, **caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial**, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Súmula CARF nº 123: Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no **artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional**. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF nº 135: A antecipação do **recolhimento** do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no **art. 150, §4º do CTN**.

Súmula CARF nº 138: Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

87. Importante destacar que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser observadas por este colegiado, nos termos do art. 62, §2º do Regimento Interno do Carf (RICARF)¹¹.

88. A omissão de receita decorrente de arrendamento mercantil enquadra-se na situação de “*dolo, fraude ou simulação*”, conforme comprovado nos autos; com efeito, o termo inicial do prazo decadencial está sujeito à regra do art. 173, I, do CTN.

89. O fato gerador do IRPJ/CSLL mais antigo para essa infração em se tratando de período de apuração trimestral, ocorreu em 30/06/2014 (omissão ocorrida em 01/2014) e o exercício em que poderia ocorrer o lançamento é 2014; logo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, termo inicial do prazo decadencial, é 01/01/2015 e o termo final 31/12/2019. Uma vez que a ciência do lançamento ocorreu em 28/03/2019 (e-fls. 563), não há falar-se em decadência.

90. No caso da infração referente à venda do imóvel ocorrida em 05/2014, em razão da não comprovação de “*dolo, fraude ou simulação*”, o termo inicial do prazo decadencial deve obedecer à regra geral do art. 150, §4º do CTN, ou seja, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 28/03/2019, o lançamento

¹¹ Portaria nº 343, de 2015. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) Ar. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

somente poderia alcançar fatos geradores ocorridos a partir de 27/03/2014, inclusive. Logo não há falar-se em decadência.

91. Nego provimento à matéria.

CSLL, Cofins e Pis – reflexos

92. O valor apurado como omissão de receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do Pis e da Cofins em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

93. Quanto à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

94. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

95. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para que o valor referente à alienação de imóvel no valor de R\$700.000,00 seja tributado, no regime do lucro arbitrado, para fins de IRPJ e CSLL como receita operacional e não como ganho de capital, não incidindo sobre esse valor a qualificação da multa.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior