



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.746108/2020-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-003.962 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MONICA DE OLIVEIRA E SILVA TRENTIN
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2016, 2017, 2018

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face do princípio do não-confisco ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

PRELIMINAR. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Afasta-se a nulidade do lançamento quando todos os requisitos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 59 e 10 do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que, por ser considerado complexo, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Tributam-se como rendimentos omitidos da atividade rural as receitas dessa atividade detectadas pelo Fisco, por meio de documentos hábeis e idôneos, que não foram informadas na Declaração de Ajuste Anual.

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

As deduções passíveis e consignadas no Livro Caixa da atividade rural devem estar relacionadas à atividade e comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. OPÇÃO PELA FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO. ALTERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Exercida a opção pela forma de tributação do resultado da atividade rural na Declaração de Ajuste Anual, incabível a sua alteração, mormente após ação fiscal que apura omissão de rendimentos desta atividade. D

MULTA QUALIFICADA. DOLO. FRAUDE. CONLUÍO.

Deve ser mantida a qualificadora da multa de ofício quando restar comprovado nos autos, de forma clara, que a vontade do sujeito passivo está dirigida às condutas tipificadas nos arts. 71,72 e 73 da Lei n. 4.502/62.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade da multa qualificada e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023. Vencida a Conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo (relatora) e o Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, que deram provimento parcial para excluir a qualificação da multa de ofício. Designado redator o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Redator

*Assinado Digitalmente*

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exercícios 2016, 2017 e 2017, lavrado em decorrência da apuração das seguintes infrações:

- a) Omissão de rendimentos da atividade rural, acompanhada de multa de ofício de 75%;
- b) Glosa de despesas da atividade rural não comprovada, acompanhada de multa qualificada de 150%.

Como consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fls.1913/2012), o imóvel rural era explorado em Condomínio (“Condomínio Trentin”). O percentual de exploração a Contribuinte, conforme informado na DIRPF e no Contrato de Exploração de Imóvel Rural em Condomínio, era de 12,50%. Não obstante, apesar da atividade rural ser declarada pelos condôminos foram encontradas irregularidades nos valores (receita e despesa) declarados.

No que tange às despesas, foram verificadas despesas passíveis de serem glosadas, pois não atendem à legislação pertinente, isto é, não são despesas dedutíveis das receitas brutas da atividade rural, seja porque não foram comprovadas ou quando comprovadas, não são necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. As despesas glosadas referem-se à:

- a) Despesas pessoais, sem relação com a atividade rural (e.g. despesa referente a plano de saúde, previdência e seguro de vida, cujos beneficiários são membros do Condomínio e seus filhos e cônjuge; parcelamentos especiais em nome de integrantes do Condomínio; pagamento de Internet, telefone, TV a cabo, tarifa de água e esgoto, IPTU, que possuem como endereço da prestação de serviços imóveis urbanos; gastos com cartões de crédito; despesas com evento; e outros como compra de jazigo, de vestuário, medicamento para uso particular, doação à paróquia);
- b) Despesas com veículos particulares, sem comprovação de que integram os bens da atividade rural (e.g. seguro, multas, aquisição de veículo);
- c) Despesas referentes as empresas das quais os membros do Condomínio fazem parte do quadro societário, escrituradas, principalmente, na conta “Administração e Manutenção de Imóveis” do Livro Caixa no ano-calendário 2015 (e.g. taxas de condomínio, IPTU, impostos, folha de pagamento, aluguéis);
- d) Despesas referentes a serviços advocatícios, incluindo honorários, custas processuais, reembolso de despesas (relacionadas com processos judiciais envolvendo as fazendas exploradas na atividade rural do Condomínio, porém

não são consideradas necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora);

- e) Despesas referentes ao financiamento de compra de maquinário utilizado na atividade rural (a fiscalização procedeu à glosa parcial no montante do valor principal, e somente os encargos financeiros foram considerados como despesa dedutível da atividade rural);
- f) Despesas referentes a empréstimos particulares sem nenhuma vinculação com a atividade rural desenvolvida pelo Condomínio (e.g. encargos sobre valores referentes a Conta Garantida Bradesco, a Cédula de Crédito Bancário– Empréstimo Pessoal, Juros e encargos de empréstimo contraído com Lourdes de Castro);
- g) Despesa referente a serviço de corretagem, realizado entre a empresa QUATRO E AGROPECUÁRIA LTDA, formada pelos integrantes do Condomínio, e os corretores contratados para a venda da Fazenda Felícia (não consta no Livro Caixa, registro de que a venda da fazenda tenha sido escriturada como receita de atividade rural no período sob análise);
- h) Despesas referentes a compra de insumos da empresa NUTRICIONAL, RAÇÕES E NUTRIMENTOS LTDA. (no ano-calendário 2015 o valor registrado no Livro Caixa não está amparado por emissão das NFe);
- i) Outras despesas não comprovadas (e.g. “ESCOLA CASTELO DO SABER”, “Carro Ana”).

A autoridade fiscal aplicou a multa de ofício duplicada sob o fundamento de que *“os exemplos retratados neste Termo de Verificação Fiscal não são fatos isolados, e ocorreram reiteradamente durante todo o período fiscalizado, anos-calendário 2015, 2016 e 2107”*. Frisou-se, ainda que os valores de despesas glosadas pela fiscalização *“têm magnitude considerável, o que denota a intenção dos participantes do condomínio de não pagar os impostos devidos”*.

Ainda, verificou-se a omissão de receitas decorrentes de operação de venda de bovinos entre participantes do Condomínio e terceiros, pessoas físicas, nos anos-calendários de 2015, 2016 e 2017. Os valores obtidos por meio das NFe de venda de bovinos, que representam receita de atividade rural, foram confrontados com a receita escriturada no Livro Caixa apresentado, resultando em divergências apuradas pela fiscalização.

O Condomínio alegou que as operações registradas nas NFe se referem a permuta entre produtores rurais, não havendo movimentação financeira envolvida nessas operações. Contudo, ao confrontar as NFe de compra e venda, a fiscalização constatou que estas possuíam valores discrepantes, indicando que na permuta houve um ganho para o Condomínio, ou seja, resultado positivo, com receitas superiores as despesas na operação com bovinos.

Nos termos do Decreto n. 2.730/98 e Portaria RFB n. 2.439/10, alterada pela Portaria RFB n. 3.182/11, vigentes à época, foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 1ª Turma da DRJ04, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 2094/2112), repisando os argumentos trazidos em sua impugnação, em breve síntese:

- a) Preliminarmente, a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, vez que *“está eivado de vícios que comprometem a sua validade. Há uma confusão de valores que em muito dificulta, impossibilitando a correta defesa da Recorrente”*;
- b) A decadência, vez que *a” exigência fiscal compreende os períodos de 2015 a 2017, sendo notificado em 02/10/2020. Portanto, de janeiro de 2015 a setembro de 2020 transcorreram cinco anos e nove meses, conseqüentemente, os nove meses que ultrapassaram o marco dos cinco anos, ou seja, janeiro a setembro de 2020, estão fulminados pela decadência nos termos do art. 150, § 4º do CTN”*;
- c) O efeito confiscatório da multa de 150% aplicada sobre parte dos valores lançados e que o STF já declarou inconstitucional;
- d) No mérito, reitera que a autoridade fiscal *“incorreu em erros ao calcular o imposto de renda devido nos números que ela mesma levantou”. “A autoridade fiscal buscou realizar seu trabalho separando operações de venda de gado e as despesas da atividade, gerando uma exigência para cada, separando ainda lançamentos supostamente omitidos”*. Ocorre que a apuração do imposto de renda deve ser realizada englobando as contas de receita e despesa em conjunto. Apresenta planilha à e-fl. 2116, demonstrando a divergência de cálculo, que ocasiona a bitributação;
- e) Além disso, sustenta que o as despesas necessárias para a obtenção da receita e lucro, fato gerador do presente lançamento, devem ser consideradas. Traz como exemplos: veículos e despesas administrativas (Art. 62, §1º do RIR/99), serviços advocatícios (Art. 62, §1º e 2º, V do RIR/99), nutrição animal (Art. 62, §1º e 2º, IV do RIR/99) e aquisição de maquinário (Art. 62, §1º e 2º, III do RIR/99);
- f) Entende que a fiscalização excluiu completamente a escrituração existente. Portanto, para casos como o presente, deveria ser aplicada a previsão do art. 60 e ser arbitrado o lucro do condomínio, baseado nas receitas auferidas no período, vez que menos onerosa ao Contribuinte, considerando a glosa das despesas pela fiscalização. *“Deve-se incidir, em casos tais, a cláusula rebus sic stantibus, segundo a qual, existindo alteração posterior no estado fático ou*

*jurídico e que não tenha sido objeto de análise na decisão, constata-se a existência de situação jurídica nova, de modo que deve haver modificação da norma incidente para o caso. No caso, a incidência da referida cláusula manifesta-se a partir do momento em que a base fática que serviu de substrato para a escolha do regime de tributação por parte da recorrente restou amplamente modificada, especialmente em razão da desconsideração, indevida, de diversas despesas processadas no bojo da atividade desenvolvida.”;*

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

### • CONHECIMENTO

Não obstante, a alegação de inconstitucionalidade da multa qualificada imposta (patamar de 150%), no que tange à glosa de despesas da atividade rural, em face ao princípio do não-confisco, não merece ser conhecida.

Em obediência às normas que regem a administração pública, não cabe a este Conselho, a fim de afastar a aplicação de lei com fundamento de inconstitucionalidade, análise sobre a violação de princípios constitucionais, nos termos da Súmula CARF n. 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelo exposto, não conheço da alegação trazida no tópico “C” do recurso, quanto ao efeito confiscatório da multa qualificada.

### • PRELIMINAR

A recorrente defende a nulidade do lançamento, alegando cerceamento do direito de defesa e, em consequência, do direito ao contraditório, pelos erros de cálculo que desvirtuam completamente a exigência fiscal, “*está eivado de vícios que comprometem a sua validade. Há uma confusão de valores que em muito dificulta, impossibilitando a correta defesa da Recorrente*”.

Contudo, em linha com a decisão de piso, entendo que não prospera a nulidade do lançamento no presente caso, porquanto todos os requisitos previstos no art. 142 do CTN e nos

arts. 59 e 10 do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

Pois bem.

O artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, quais sejam: *“I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”*.

No caso em tela, a autoridade atuante está devidamente identificada e possuía competência legal para lavrar os Autos de Infração.

O ato de lançamento administrativo e o procedimento adotado na autuação fiscal foi fundamentado pelas razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa. O raciocínio fiscal está claro, aplicando a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizando a apuração do tributo devido.

Os autos demonstram que o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida, foi dada ao contribuinte oportunidade de defesa, a qual foi plenamente exercida, recorrendo agora do acórdão que analisou sua impugnação ao lançamento de ofício.

No Auto de Infração (e-fls. 1902/1912), consta a fundamentação legal, conforme relatório “DESCRIZAÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL”. O “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO”, por sua vez, indica a base de cálculo e a alíquota aplicada. O Termo de Verificação Fiscal detalha o procedimento adotado, o raciocínio fiscal empreendido, a motivação e, inclusive, esclarece a metodologia de cálculo realizada para a apuração do tributo, atendendo aos postulados da legalidade, ampla defesa e publicidade.

Observa-se que, nos termos do art. 145 do CTN, uma vez verificado o excesso de lançamento, deve-se promover a revisão do lançamento, mediante exclusão do excesso verificado, e não a anulação de todo o crédito tributário lançado.

Assim, as matérias relacionadas à determinação da base de cálculo serão analisadas no mérito.

---

#### • DECADÊNCIA

---

Ainda, a alegação de decadência do lançamento referente ao período de janeiro a setembro de 2015 não merece prosperar.

Como pontuado pela decisão de piso, sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano calendário questionado.

Nessa linha, no presente caso, o fato gerador mais remoto é 31/12/2015. Aplicando o prazo previsto no art. 150, § 4º, CTN (cinco anos do fato gerador), como defende a recorrente, o prazo final somente se daria em 31/12/2020.

Como a ciência do Auto de Infração se deu em 02/10/2020, não ocorreu a decadência do crédito tributário lançado de ofício.

---

- **MÉRITO**

---

- APURAÇÃO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL

Quanto à apuração do resultado da atividade rural, a recorrente alega que, ao realizar a constituição do crédito, a autoridade fiscal o fez em dois cálculos, um para suposta omissão de receitas, e outro para glosa de despesas, desconsiderando a unicidade de apuração, bem como o prejuízo fiscal que foi lançado e parcialmente reconhecido. Assevera que, quando a autoridade fiscal exige tributo da receita e da despesa, sem compor o cálculo das duas, está exigindo tributação pelo mesmo fato (“bitributação”), o que é proibido em nossa legislação tributária.

Não obstante, concordo com a decisão de piso, não cabendo razão à recorrente nesse ponto.

No caso, a fiscalização no caso apurou duas infrações, : omissão de parte da receita bruta auferida e dedução indevida de despesas, as quais foram devidamente separadas e lançadas no auto de infração. Contudo, como pontuado e demonstrado pela decisão de piso *“isso não impede, de forma alguma, que se chegue ao mesmo resultado da atividade rural caso se efetue o cálculo da diferença entre o total de receitas apurado e o total de despesas dedutíveis”*. É ver:

Resultados declarados pelo contribuinte:

Tabela 3: Condomínio rural TRENTIN – Atividade Rural -DIRPF AC 2015 a 2017:

AC	PREJUÍZO ANTERIOR	RECEITA	DESPESA	RESULTADO	PREJUÍZO ACUMULADO
2015	0,00	4.374.538,12	6.433.650,64	(2.059.112,52)	(2.059.112,52)
2016	(2.059.112,52)	1.907.381,27	6.708.496,05	(4.801.114,78)	(6.860.227,30)
2017	(6.860.227,30)	10.173.804,78	11.058.030,00	(884.225,22)	(7.744.452,52)

O total das receitas omitidas conforme apurado pela Fiscalização é o seguinte:

Tabela 12: Planilha apresentada pelo Contribuinte Nfe de compra e venda de bovinos.

CONDOMÍNIO TRENTIN –Nfe – operação bovino	2015	2016	2017
Receita venda de bovino (1)	20.772.525,41	27.354.280,22	22.844.002,03
Despesa compra de bovino (2)	12.987.295,33	15.502.637,29	8.793.031,20
Diferença - Resultado Omitido (1) – (2)	7.785.230,08	11.851.642,93	14.050.970,83

O total das receitas apuradas encontra-se abaixo:

Condomínio Trentin	2015	2016	2017
Receitas declaradas	4.374.538,12	1.907.381,27	10.173.804,78
Receitas omitidas	7.785.230,08	11.851.642,93	12.100.771,83
<b>Total de Receitas</b>	<b>12.159.768,20</b>	<b>13.759.024,20</b>	<b>22.274.576,61</b>

Assim, como resultado da atividade rural temos:

Condomínio Trentin	2015	2016	2017
Total de Receitas	12.159.768,20	13.759.024,20	22.274.576,61
Total de Despesas reconhecidas	3.490.491,77	2.969.078,11	9.376.206,40
<b>Resultado</b>	<b>8.669.276,43</b>	<b>10.789.946,09</b>	<b>12.898.370,21</b>
12,5% da participação (A)	1.083.659,55	1.348.743,26	1.612.296,28
prejuízo declarado (B)	257.389,07	600.139,35	110.528,16
Valor lançado pela autoridade (C)	1.341.048,62	1.948.882,61	1.722.824,43

(C) = (A) + (B)

Em análise ao Termo de Verificação Fiscal, verifica-se que o valor lançado pela autoridade fiscal corresponde à soma do resultado (12,50% da participação da contribuinte) com o prejuízo declarado.

A recorrente, ainda, apresenta um quadro demonstrativo, afirmando existir uma diferença enorme na exigência tributária ocasionada pela bitributação pretendida pela autoridade fiscal.

Não obstante, como bem exposto pela DRJ, o quadro não considera as receitas declaradas, tendo levado em conta apenas as receitas omitidas, correspondentes à diferença entre as vendas e as compras de bovinos apuradas pelo autuante. O total das receitas, para efeito de apuração do resultado da atividade rural, equivale à soma de todas as receitas (declaradas e omitidas) menos as despesas admitidas (despesas declaradas subtraídas as glosadas).

Portanto, corretos os cálculos efetuados pela Fiscalização.

- **DESPESAS GLOSADAS**

No que tange às despesas glosadas, verifica-se que o autuante descreveu de forma minuciosa as despesas glosadas com a respectiva motivação (TVF – fls. 1922/1940 e Anexo I – fls.

1956/1987). A recorrente insurge-se contra as glosas de maneira genérica, afirmando que a dedução de veículos e despesas administrativas (Art. 62, §1º do RIR/99), serviços advocatícios (Art. 62, §1º e 2ª, V do RIR/99), nutrição animal (Art. 62, §1º e 2ª, IV do RIR/99) e aquisição de maquinário (Art. 62, §1º e 2ª, III do RIR/99); estão previstas na legislação.

Nesse ponto, a decisão de piso mostra-se escorreita.

A recorrente não apresentou nenhum argumento ou documento que seja hábil a demonstrar que os veículos são utilizados na atividade rural e que os serviços advocatícios contratados eram necessários e indispensáveis para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

No caso da glosa de despesa nutricional, de fato a alimentação de bovinos é dedutível para fins de apuração do resultado da atividade rural. Nesse sentido, como consta do TVF, *“as notas fiscais emitidas nos anos-calendário sob fiscalização, o foram consideradas por esta fiscalização como despesa de atividade rural e não constam do ANEXO I que relaciona as despesas glosadas por esta fiscalização”*.

Não obstante, a motivação do lançamento, nesse particular, ocorreu nos seguintes termos:

69 – Constata-se da análise da tabela anterior que no ano-calendário 2015 o valor registrado no Livro Caixa **não está amparado por emissão das NFe**, o mesmo não acontece nos anos-calendário 2016 e 2017, cujos valores são equivalentes (pequenas diferenças são esperadas pelo regime de caixa que os registros de atividade rural devem ser submetidos).

70 – Desta forma, as NFe emitidas pela empresa NUTRICIONAL corroboram com a glosa da despesa no valor de R\$ 769.982,69 (REF 248 – ANEXO I) **que não foi comprovada que foi utilizada na atividade rural do CONDOMÍNIO TRENTIN**. - grifou-se.

A recorrente, em que pese contestar a glosa de despesas referentes a compra de insumos da empresa NUTRICIONAL, RAÇÕES E NUTRIMENTOS LTDA., não comprova a utilização na atividade rural e sequer menciona o fato de que os registros relativos ao ano-calendário de 2015 não estão amparado por emissão das NFe, como exposto alhures (trecho do TVF).

No que tange à glosa de despesas com aquisição de maquinário, a glosa foi efetuada em relação às parcelas de amortização do financiamento de maquinário, vez que não são dedutíveis., nos termos do art. o artigo 62 § 4º do RIR/99, vigente à época.

Por fim, quanto às despesas administrativas glosadas, a recorrente não especificou quais despesas glosadas estava contestando, apresentando as razões, juntamente com a documentação comprobatória.

Portanto, as glosas devem ser mantidas.

---

- **TRIBUTAÇÃO PRESUMIDA**

---

A recorrente defende que fiscalização excluiu completamente a escrituração existente. Portanto, para casos como o presente, deveria ser aplicada a previsão do art. 60 e ser arbitrado o lucro do condomínio, baseado nas receitas auferidas no período (tributando-se à razão de 20% da receita bruta).

Contudo, concordo com a decisão de piso, a recorrente optou pela apuração do resultado da atividade rural pela diferença entre receitas e despesas (art. 63 do RIR/99), conforme Declarações de Ajuste Anual (DAA).

Nos termos do art. 71 do RIR/99, vigente à época, o contribuinte pode optar pela tributação presumida (20% da receita bruta do ano-calendário). Trata-se de exceção a regra geral, devendo ser exercida a opção quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA), no Anexo da Atividade Rural.

Após iniciado o procedimento fiscal, considerando que a recorrente efetuou a entrega da DAA, concordo com o pontuado pela DRJ no sentido de que, *“tem-se a perda da espontaneidade do sujeito passivo, em virtude do disposto no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim, o direito de o contribuinte retificar as suas declarações perde efetividade pelo prazo constante do §2º do mesmo artigo”*.

Assim, concordo com a decisão de piso que a opção eleita para tributação da atividade rural quando do envio da declaração torna-se definitiva para o sujeito passivo sob fiscalização, não havendo que se falar em tributação presumida.

---

- **MULTA QUALIFICADA**

---

A multa qualificada no patamar de 150% foi aplicada ao lançamento da infração de despesa da atividade rural não comprovada.

O fundamento utilizado pela autoridade fiscal encontra-se exposto no TVF (e-fls.1953/1954):

117 – Conforme relatado no item referente às glosas de despesas nos anos-calendário 2015, 2016 e 2017, o contribuinte ora autuado, reiteradamente, declarou gastos que não possuíam nenhuma relação com a atividade rural desenvolvida, de modo a diminuir o valor do resultado da atividade rural, o que ocasionou em prejuízos em todo período sob análise.

118 – Conforme demonstrado na tabela 3, que apresenta o total anual do resultado da atividade rural do CONDOMÍNIO TRENTIN informado na DIRPF nos anos-calendário 2015 a 2017, verificase que, nesse período o condomínio obteve um desempenho desastroso a título de atividade rural, e não recolheu nenhum valor a título de Imposto de Renda vinculado a esta atividade, apresentando o saldo de prejuízo acumulado no valor de R\$ 8.418.473,28 no ano-calendário 2018,

parte deste prejuízo, 12,5% que representa R\$ 1.052.309,16, refere-se ao contribuinte ora autuado, EVERTON VICCARI TRENTIN.

119 – É importante frisar que os valores de despesas glosadas pela fiscalização referente ao CONDOMÍNIO TRENTIN, têm magnitude considerável, R\$ 2.943.158,87 (AC 2015), R\$ 3.739.417,93 (AC 2016) e R\$ 1.681.823,60 (AC 2017), o que denota a intenção dos participantes do condomínio de não pagar os impostos devidos, o que caracteriza dolo (omissão dolosa), de modo a ensejar a aplicação da multa agravada de 150%. Tal fato não pode ser imputado a erro ou descuido no lançamento.

120 – Dessa forma, em função da conduta reiterada de aumentar as despesas de atividade rural incorretamente, o contribuinte, ora autuado, incorreu no previsto no §1º do Art. 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c Art. 71, incisos I e II, da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, razão pela qual terá o percentual da multa de ofício duplicado, ou seja, de 150%.

Não obstante, em que pese descaber à esfera administrativa a análise de constitucionalidade, entendo que não se verifica, no caso concreto, a presença dos pressupostos para a qualificação da multa.

No que diz respeito à aplicação da multa de ofício, a legislação vigente dispõe da seguinte forma (artigo 44 da Lei n. 9.430/96 e artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64):

Lei n. 9.430/96 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Lei nº 10.892, de 2004, com redação dada pela Lei nº 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 nº 10.892, de 2004 com redação dada pela Lei nº 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 no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502, 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.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que as condutas nele estabelecidas pressupõem sempre a intenção (dolo) de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária.

Diante dos fatos apurados, já expostos neste voto, não restou evidente a simulação ou fraude (conduta apta a ensejar a qualificação a multa). Isto é, não restou provado nos autos, de forma clara, que a vontade da recorrente está dirigida às condutas tipificadas nos arts. 71,72 e 73 da Lei n. 4.502/62.

Ao contrário, o mero inadimplemento, mesmo que mediante a escrituração de mais de uma despesa glosada nos anos-calendário da autuação (suposta reiteração), não é suficiente, por si só, para ensejar a qualificação da multa de ofício.

À corroborar com o exposto, tem-se que, nos termos do próprio Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1943 e seguintes) existem despesas arcadas com a aquisição de bovino que sequer foram lançadas e apropriadas pela recorrente no período, o que levou a fiscalização a realizar ajustes ao apurar a infração (relativa à omissão de receitas):

97 – De fato, um valor considerável das NFe, que representa despesa de atividade rural na compra de bovinos pelo CONDOMÍNIO TRENTIN, não está registrado no Livro Caixa do respectivo anocalendário, no entanto, quando comparado com o valor de NFe de receita, constatamos uma omissão de rendimentos de atividade rural.

Portanto, deve ser afastada a qualificadora da multa de ofício, vez que não restou caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo tendente a diminuir seu resultado da atividade rural.

---

#### • CONCLUSÃO

---

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da alegação de inconstitucionalidade da multa qualificada; e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e dar-lhe parcial provimento para excluir qualificadora da multa de ofício aplicada ao lançamento da infração de despesa da atividade rural não comprovada.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, Redator.

Parabenizo a ilustre Relatora pelo voto, sobre o qual divergi apenas em relação a exclusão da qualificação da multa de ofício.

A fiscalização muito bem caracterizou o dolo existente nas infrações apontadas. A detalhada descrição das condutas perpetradas motivou a manutenção da multa qualificada, por unanimidade, no julgamento de 1ª instância.

Destacou a fiscalização, em seu Termo de Verificação Fiscal, a reiterada conduta fraudulenta no Condomínio Trentin, o que ensejou a glosa de vultosas despesas indevidas. Identifica-se que, com usualidade, eram lançadas despesas pessoais que em nada possuíam relação com a atividade rural.

Não se trata de mero inadimplemento ou de ocorrência de erro escusável. Verifica-se sim que, de forma usual, repetidas vezes, eram contabilizadas despesas que não guardavam qualquer relação com a atividade rural.

As eventuais despesas devidas e não contabilizadas, destacadas pela Relatora em seu voto, mostram-se irrisórias frente às despesas indevidas contabilizadas.

A contabilização dessas despesas indevidas camuflava o resultado, diminuindo-o. Trata-se de ação dolosa que modifica as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido. Adicionalmente, houve o ajuste doloso entre mais de duas pessoas naturais ou jurídicas, participantes do Condomínio Trentin, visando o mesmo fim.

Tais condutas subsomem-se às capituladas nos artigos 72 e 73 da Lei nº4.502/64, as quais motivam a qualificação da multa de ofício, conforme previsto na Lei nº9430/96, art. 44, inciso I e §1º.

Assim, não deve ser afastada a qualificação da multa de ofício. Contudo, voto pela aplicação do novo teto legal de 100%.

#### CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa qualificada para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

*Assinado Digitalmente*

**Alfredo Jorge Madeira Rosa**