



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10530.721088/2020-14 |
| ACÓRDÃO | 1201-007.252 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 19 de setembro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | ERICO MOREIRA DE ARAUJO |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Alegações genéricas e confusas, sem indicação de vício específico nem prejuízo, confundem-se com o mérito. Afastada a nulidade.

ATIVIDADE COMERCIAL. PRODUTOR RURAL. REVENDA HABITUAL DE PRODUTOS DE TERCEIROS. EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA.

Comprovada a revenda habitual, por conta própria, de fibra de sisal adquirida de terceiros, descaracteriza-se a atividade rural nessa parcela (IN SRF nº 83/2001, art. 4º, II). Incide a equiparação do art. 150, § 1º, II, do RIR/1999, mantendo-se a tributação como pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AFASTAMENTO.

Inviável a qualificação em 150% sem prova inequívoca de dolo do Contribuinte na conduta de sonegação. Volume, reiteração e prática de atos ínsitos à omissão de receita não configuram dolo. Redução para 75%.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO SEM ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173 INCISO I DO CTN.

Nos termos do decidido pelo STJ, em recurso repetitivo, no REsp nº 973.733/SC, cuja observância é dever pelos Conselheiros deste CARF, a existência de pagamentos ou constituição do mesmo tributo sujeito a lançamento por homologação sob exigência, no mesmo período colhido na autuação, atrai a regra de contagem do prazo decadencial inserida do art. 150, §4º, do CTN. Inexistente qualquer antecipação de pagamento, aplica-se a regra geral veiculada pelo art. 173, inciso I, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício aplicada, reduzindo-a para 75%. Vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha (Relatora), Renato Rodrigues Gomes e Lucas Issa Halah, que davam provimento parcial em maior extensão para reconhecer a decadência parcial dos créditos tributários de IRPJ/CSLL, do último trimestre de 2014, e de PIS e da COFINS, relativos a dezembro de 2014, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Foi designado como redator do voto vencedor o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente em exercício e Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carmen Ferreira Saraiva (substituta integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, lavrados em decorrência da constatação de omissão de receitas pela pessoa física, que, segundo a autoridade fiscal, praticou atividades comerciais que a equiparavam a pessoa jurídica.

No âmbito do procedimento fiscal instaurado contra o contribuinte Erico Moreira de Araújo (relatório fiscal fls. 70/89), inicialmente como pessoa física, a Receita Federal realizou auditoria relativa ao Imposto de Renda nos anos-calendário de 2014 e 2015. O contribuinte havia declarado **rendimentos oriundos de atividade rural** em suas DIRPFs, optando pela tributação simplificada com presunção de 20% sobre a receita bruta. Contudo, após cruzamento de dados com o ambiente SPED e circularização de informações junto às pessoas jurídicas adquirentes dos produtos comercializados pelo Contribuinte, foram identificadas divergências significativas entre os valores declarados e os efetivamente recebidos.

As notas fiscais de entrada emitidas pelas empresas adquirentes indicavam receitas brutas de R\$ 2.534.235,64 em 2014 e R\$ 4.297.421,92 em 2015, enquanto o contribuinte havia declarado apenas R\$ 131.349,60 e R\$ 270.770,30, respectivamente. Intimado a justificar tais discrepâncias, o Contribuinte alegou atuar como intermediário na aquisição de fibras de sisal por conta e ordem das empresas, recebendo comissões entre R\$ 0,02 e R\$ 0,03 por quilo comercializado. No entanto, não apresentou contratos de representação, recibos de pagamento aos produtores rurais, nem documentos que comprovassem a intermediação alegada, apenas informou lista de produtores de quem adquiria o sisal por conta e ordem das empresas adquirentes.

Intimadas as empresas adquirentes, elas “esclareceram que o Contribuinte era fornecedor de matéria prima e que a relação mantida era estritamente de compra e venda de produtos, não existindo qualquer contrato firmado com o Contribuinte.”

O Fisco, então, intimou 24 dos produtores indicados para obter informações, tendo sido este o resultado da diligência:

Do total de produtores rurais intimados, 16 (dezesesseis) não foram cientificados da intimação, tendo sido o Aviso de Recebimento (AR) devolvido por motivos diversos. Dos 08 (oito) produtores rurais que foram devidamente cientificadas das intimações:

- a) 01 (um) não atendeu a intimação;
- b) 01 (um) declarou não ter comercializado com o Contribuinte;
- c) 01 (um) declarou que comercializou, mas as NFe de entrada, emitidas pelas PJs adquirentes, foram emitidas em seu próprio nome e devidamente declaradas em suas DIRPFs;
- d) 05 (cinco) declararam que comercializaram com o Contribuinte, receberam o pagamento em espécie, mas não localizaram os recibos ou não sabiam se os mesmos haviam sido emitidos;

A Receita Federal concluiu que o contribuinte exercia atividade econômica de natureza comercial, com habitualidade e intuito de lucro, enquadrando-o como empresa individual, equiparada a pessoa jurídica para fins de tributação, nos termos do art. 150, §1º, II, do RIR/99. Intimado a se inscrever no CNPJ, o contribuinte reafirmou que adquire os produtos por conta e ordem das adquirentes, sendo que seu livro-caixa refletiria o resultado dessa operação, sem constar os valores repassados aos produtores de sisal. Afirmou, ainda, que a atividade de representação comercial não exige escrituração contábil e fiscal.

Diante da ausência de escrituração contábil e fiscal, o Contribuinte foi **inscrito de ofício no CNPJ** e foi realizado o **arbitramento dos lucros** com base na receita bruta conhecida, aplicando-se os percentuais de presunção do lucro presumido acrescidos de 20%, conforme previsto no artigo 16 da Lei nº 9.249/95. A omissão de receitas foi considerada integral, totalizando R\$ 6.831.657,56 nos dois anos-calendário. Com base nesse montante, foram lançados

os tributos devidos: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com aplicação das alíquotas correspondentes ao regime cumulativo.

Além disso, foi aplicada **multa de ofício qualificada**, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, em razão da caracterização de conduta dolosa voltada à ocultação de receitas e à sonegação de tributos. A Autoridade Fiscal fundamentou a qualificação da multa na ausência de comprovação das alegações do contribuinte, nas inconsistências entre os valores declarados e os efetivamente recebidos, e na tentativa reiterada de impedir o conhecimento dos fatos geradores pela administração tributária durante os dois anos fiscalizados.

Por fim, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, em cumprimento ao disposto na Portaria RFB nº 1.750/2018.

O Contribuinte apresentou **impugnação** (fls. 789/810), alegando, preliminarmente, **a decadência quanto ao ano-calendário de 2014**, ao argumento de que o lançamento foi efetuado após o prazo de cinco anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, aplicável aos tributos sujeitos à homologação. O auto de infração foi lavrado em 27/01/2020, já em nome de pessoa jurídica constituída de ofício, ultrapassando, portanto, o prazo decadencial.

Em seguida, a impugnação apresentou **preliminar de nulidade**, sustentando que o Contribuinte não foi devidamente cientificado do início da fiscalização como pessoa jurídica, nem da inscrição de ofício no CNPJ, sendo o auto de infração lavrado antes mesmo da ciência formal desses atos. A defesa também apontou vício na forma de autuação, alegando que o Contribuinte é produtor rural e que sua tributação deveria ocorrer na pessoa física, conforme declarado nas DIRPFs e comprovado pelos livros caixa apresentados.

No mérito, o Contribuinte contestou a metodologia adotada pela Fiscalização, que se baseou exclusivamente em notas fiscais de entrada emitidas por terceiros, sem comprovação de que os produtos foram efetivamente adquiridos ou recebidos pelo Contribuinte. Alegou que não houve diligência junto às empresas emitentes das notas fiscais para verificar a existência de contratos, pagamentos ou registros contábeis que confirmassem a operação. A defesa sustentou que a simples omissão de registro de notas fiscais não configura, por si só, omissão de receita, sendo necessário comprovar a efetiva entrada de recursos ou mercadorias.

A impugnação reforçou, ainda, que o Contribuinte atuava como intermediador na aquisição de fibras de sisal, recebendo recursos antecipadamente das empresas compradoras para efetuar pagamentos aos pequenos produtores. Nesse contexto, os valores constantes das notas fiscais de entrada não representariam receita própria, mas sim recursos de terceiros, não sujeitos à tributação como receita ou lucro.

Quanto à multa de ofício qualificada de 150%, o Contribuinte argumentou que não houve dolo, fraude ou simulação, e que a penalidade aplicada é desproporcional e confiscatória, violando o artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Por fim, a impugnação requereu o reconhecimento da nulidade ou improcedência total do lançamento. Subsidiariamente, pleiteou a redução da multa de ofício para 20% ou, no máximo, 75%.

Em **juízo de primeira instância** (fls. 857/863), a DRJ de Ribeirão Preto deu parcial provimento à impugnação apenas para **reconhecer a decadência dos 3 primeiros trimestres de 2014, bem como do PIS e da Cofins dos meses de janeiro a novembro do mesmo ano**, visto que, mesmo na contagem do prazo pelo art. 173, I, do CTN (mantida a caracterização do dolo na conduta infracional), tais períodos poderiam ser lançados no próprio ano de 2014, de modo que o prazo decadencial começou a contar em 01/01/2015. Como a ciência dos lançamentos se deu apenas em 03/02/2015, configurou-se a decadência dos períodos mencionados.

A decisão restou assim ementada:

DECADÊNCIA - DOLO Mesmo tributos submetidos ao regime do lançamento por homologação submetem-se à regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN, se tiver sido caracterizada dolo, fraude ou simulação.

TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE COMERCIAL - PRODUTOR RURAL - EXERCÍCIO DE MAIS DE UMA ATIVIDADE A pessoa natural que exercer, de forma habitual, atividades comerciais será tributada como pessoa jurídica, ainda que possa desempenhe conjuntamente outras atividades, como a rural, submetidas ao regime de tributação da pessoa física.

ÔNUS DA PROVA O dever probatório da autoridade fiscal para comprovar os fatos que sustentam a sua acusação não significa que tenha que esgotar todos os meios possíveis para tal demonstração. Documentos fiscais, pagamentos e declarações dos adquirentes, congruentes entre si, são elementos mais que suficientes para demonstrar que houve omissão de receitas de vendas. A alegação da defesa de que exercia atividade de mera intermediação deve ser comprovada pelo impugnante; afinal, o ônus da prova é de quem alega.

MULTA QUALIFICADA O critério subjetivo do ilícito está comprovado pelo elevado montante dos valores envolvidos e da reiteração delitiva.

Inconformado, o Contribuinte apresentou **recurso voluntário** (fls. 871/890), aduzindo o seguinte:

- **Decadência:** sustenta, de forma difusa e sem pedido específico, que a adoção do art. 173, I, do CTN (em razão de multa qualificada) foi indevida por falta de prova de dolo; por isso, defende a aplicação do art. 150, § 4º, CTN, com reconhecimento de decadência mais ampla do que a declarada pela DRJ.
- **Nulidade do lançamento por equiparação indevida a pessoa jurídica:** o Recorrente afirma que a forma de autuação levaria à nulidade dos lançamentos. Afirma ser produtor rural (livro-caixa, DIRPF) e que a tributação deveria ocorrer como pessoa

física. Reputa inválida a “inscrição de ofício em CNPJ” e a incidência das regras de PJ, e que teria havido cobrança em duplicidade de valores já declarados no ajuste anual enquanto produtor rural.

- **Inexistência de dolo / im procedência da multa qualificada (150%):** argumenta que não houve embaraço à fiscalização, fraude ou simulação; volume de operações e lapso temporal não comprovam elemento subjetivo do dolo.
- **Caráter confiscatório das multas:** desenvolve longamente a tese de que multas punitivas acima de 100% (e moratórias acima de 20%) seriam confiscatórias, desproporcional e inconstitucionais, citando julgados do STF e TRF1

Com base nesses argumentos, o Recorrente pede expressamente a anulação total dos autos de infração vinculados ao processo e, subsidiariamente, a redução da multa de ofício para 20%, em conformidade com os limites constitucionais e jurisprudenciais.

Requer, por fim, que todas as futuras intimações sejam dirigidas ao advogado subscritor, conforme endereço e e-mail indicados.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 PRELIMINARES

2.1 DECADÊNCIA – AUSÊNCIA DE FRAUDE, DOLO E SIMULAÇÃO

Apesar de a arguição de decadência parcial do crédito tributário ser preliminar de mérito, deixarei sua apreciação para o final, visto que a análise depende da manutenção ou não da própria autuação ou do dolo, fraude e simulação constatados pela Fiscalização e confirmados pela DRJ.

2.2 NULIDADE DAS AUTUAÇÕES

O recurso menciona “nulidade do lançamento” de modo genérico e associa a nulidade à forma equivocada de autuação, pela equiparação indevida a pessoa jurídica, requerendo, ao final, a anulação dos autos de infração. Além disso, não se trata de argumento

inovador, visto que alegado desde a impugnação. Nessa moldura, entendo que a alegação, mesmo suscitada genericamente, autoriza o exame por esta instância de julgamento.

O Recorrente aduz que é produtor rural – produz sisal – conforme declaração de imposto de renda 2015 e 2016 e Livro caixa anos calendário 2014 e 2015, o que não foi questionado pela fiscalização. Nesse sentido, alega ser indevida a tributação como pessoa jurídica, mediante criação de CNPJ de ofício, bem como cobrança em duplicidade de valores já declarados no ajuste anual enquanto produtor rural.

Nesse contexto, entendo que a nulidade arguida se confunde com o mérito da demanda, razão pela qual analisarei esta matéria no capítulo seguinte

O Recorrente também menciona, de forma difusa e em poucas linhas, que “em nenhum momento o Sr. Auditor fiscal ou a Delegacia de Julgamento efetuou nenhuma diligência, apesar de ter sido, (sic) expressamente requerida pela contribuinte em sua Impugnação.”. Quanto a isso, como o Contribuinte apenas reiterou de forma sintética os argumentos trazidos em impugnação, remeto-me aos fundamentos do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

37. Por outro lado, além das notas e dos pagamentos, a autoridade apresenta declarações dos adquirentes de que realizaram operações de compra e venda com a impugnante.

38. Ao impugnar, a defesa vem com a excêntrica tese de que a autoridade deveria, mesmo diante de tantos elementos probatórios congruentes, verificar a escrituração dos adquirentes e comprovar a origem dos recursos da impugnante para adquirir as mercadorias, cuja venda a autoridade efetivamente comprovou.

39. Não faz nenhum sentido a verificação da escrituração dos adquirentes. A autoridade também não tem que comprovar origem de recursos para adquirir as mercadorias que a impugnante alienou. A prova é ônus de quem alega. A autoridade comprovou a venda por meio das notas fiscais, dos pagamentos recebidos e das informações dos adquirentes. Se a defesa pretende seguir a linha de que não teriam sido operações de compra e venda, mas sim meras intermediações, uma vez que o contribuinte não possuía capacidade econômico financeira para, previamente, ter realizado as aquisições, é a própria defesa que deveria fazer essa prova.

40. Também não abala em nada a segurança das notas fiscais como prova pelo fato de as cópias trazidas aos autos não possuírem ateste de recebimento dos produtos, uma vez que houve o pagamento. Afinal, se produtos não foram entregues (aliás, argumento só trazido na impugnação, pois no curso da fiscalização o contribuinte reconheceu a sua entrega e apenas se defendeu dizendo que se tratava de simples intermediação e não de compra e venda), foram pagos por qual razão?

Portanto, não vislumbro qualquer razão de nulidade por não ter sido realizada nenhuma outra diligência além daquelas efetuadas no procedimento fiscal.

Passo, então, à análise meritória do recurso.

3 MÉRITO

3.1 FORMA DE AUTUAÇÃO – EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA

Para enfrentar esta matéria, vale transcrever o fundamento da decisão recorrida e as alegações do Recorrente:

Decisão recorrida (fl. 861)

31. Essa questão, conforme discorremos acima, é de mérito por não se relacionar com a competência da autoridade lançadora. Desse modo, passamos a analisar com esse enfoque.

32. Com efeito, **o agente fiscal não rejeita a condição de produtor rural da pessoa natural investigada, mas isso não implica que todas as suas atividades devem se submeter ao regime de tributação da pessoa física.** No presente caso, há expressa previsão legal no sentido de que a atividade comercial deve ser tributada no regime de pessoa jurídica. É o que está estampado no art. 150 do RIR/99, transcrito no próprio termo acusatório e abaixo novamente reproduzido:

RIR/99 - Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei no 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b”);

33. Assim, não devem ser reconhecidas as nulidades suscitadas e nem há que se dar provimento no mérito em razão das questões aduzidas.

Recurso Voluntário (fl. 874):

Outra questão pertinente referente a nulidade, se refere a própria forma de autuação, já que o Sr. Érico Moreira de Araújo é produtor rural (doc 06 da impugnação), produz sisal, tanto é, que apresentou a declaração de imposto de renda 2015 e 2016 (doc 07 da impugnação) o Livro caixa Anos calendário 2014 e 2015 (doc 08 da impugnação). Portanto, a própria fiscalização concorda que ele é produtor rural, já que não fez nenhum apontamento sobre a negativa desta situação, porém, efetuou a tributação criando uma pessoa jurídica, e o pior, se pela remota hipótese que pudesse efetuar a autuação nestes moldes, então, estaria se cobrando os valores já declarados no ajuste anual. Ora, se o contribuinte é produtor rural, então sua tributação tem de ser na pessoa física e não se inscrever no CNPJ de ofício. Observa-se que na própria declaração do IRPF

consta as propriedades do atuado, onde se verifica que a quantidade de hectares é compatível com as vendas.

O cerne da questão, portanto, é verificar se o fato de o Recorrente ser produtor rural impediria sua equiparação a pessoa jurídica em relação às receitas tidas como omitidas.

Relembrando o histórico processual, trata-se de receitas que o Fisco considerou terem sido omitidas pelo Recorrente, tendo em vista ter localizado notas fiscais de entrada emitidas por empresas adquirentes de sisal vendido pelo Contribuinte em valores superiores àqueles que foram declarados como receita bruta em sua DIRPF como produtor rural.

As notas fiscais de entrada emitidas pelas empresas adquirentes, bem como recibos e comprovantes de transferência bancária indicavam receitas brutas de R\$ 2.534.235,64 em 2014 e R\$ 4.297.421,92 em 2015, enquanto o contribuinte havia declarado apenas R\$ 131.349,60 e R\$ 270.770,30, respectivamente.

Intimado a justificar tais discrepâncias, o Contribuinte alegou atuar como intermediário na aquisição de fibras de sisal por conta e ordem das empresas, recebendo comissões entre R\$ 0,02 e R\$ 0,03 por quilo comercializado. No entanto, não apresentou contratos de representação, recibos de pagamento aos produtores rurais, nem documentos que comprovassem a intermediação alegada, apenas informou lista de produtores de quem adquiria o sisal por conta e ordem das empresas adquirentes (fls. 190 e 217).

Diante disso, entendo que a prova coligida (NF-e de entrada emitidas pelas adquirentes, recibos e depósitos identificados, além de declarações das próprias empresas) evidencia que as receitas omitidas não decorrem da venda de produção própria, mas de revenda habitual de sisal de terceiros, com recebimento direto dos valores pelo Recorrente e ausência de comprovação de repasses aos supostos produtores. Em intimações dirigidas às adquirentes, estas afirmaram não existir contrato de intermediação/representação, descrevendo a relação como simples compra e venda. Também não foram apresentados contratos, memórias de cálculo ou documentos de repasse que sustentassem a tese de mera corretagem.

Sob o ponto de vista jurídico-tributário, tal atuação descaracteriza a atividade rural naquilo que se refere à comercialização de produtos de terceiros: a **IN SRF nº 83/2001, art. 4º, II**, expressamente dispõe que **não se considera atividade rural “a comercialização de produtos rurais de terceiros”**. Logo, a parcela de operações consistente em compra e revenda por conta própria configura atividade econômica de natureza comercial, não abrangida pelo regime rural da pessoa física.

É dizer, ao revender sisal de terceiros (mesmo que seja um produto agrícola que ele próprio também cultive), o contribuinte **não está exercendo atividade rural** nessa parte de suas operações, e sim um comércio de mercadorias de terceiros.

No contexto apresentado, isso significa que o produtor que recebeu valores de empresas compradoras de sisal e os repassou (ou deveria repassar) a outros produtores, retendo uma comissão, atuou como intermediário comercial. Essa atividade de intermediação (comissão

sobre vendas de terceiros) não se qualifica como receita da produção rural própria, mas sim como renda de prestação de serviços ou comércio. Assim, a parcela dos valores correspondente à revenda do sisal de terceiros **não goza do tratamento fiscal de atividade rural** e pode, sim, ser tributada como atividade empresarial comum (mediante autuação como pessoa jurídica de fato e equiparação de ofício).

Em síntese, a revenda habitual de produtos agrícolas de terceiros descaracteriza a pessoa física como “produtor rural” exclusivamente. Ela passa a ser vista pelo Fisco como alguém exercendo atividade empresarial mercantil. No caso em análise, o fato de a maior parte das “receitas omitidas” advirem da revenda de sisal de terceiros reforça o entendimento de que o Contribuinte extrapolou o escopo da produção rural própria e enveredou por uma atividade tipicamente comercial. Esse comportamento dá margem para o Fisco equipará-lo a um empresário individual (ou seja, a uma empresa), para fins de tributação desses valores.

O próprio livro-caixa do Contribuinte reforça esse raciocínio (fls. 229/262). Durante o ano de 2014, há apenas receitas da venda de sisal, todas vinculadas a algumas notas fiscais de entrada emitidas por uma das empresas adquirentes. Já no ano de 2015, há alguns registros de saída chamados de cultura de sisal, em valor muito inferior ao das entradas de venda.

Neste ponto, merece destaque uma afirmação do Relatório Fiscal no sentido de que “Contribuinte escolheu a esmo as notas fiscais que resolveu escriturar e declarar.”¹ (fl. 80). De fato, as receitas da venda de sisal declaradas em livro-caixa se relacionaram a algumas poucas notas fiscais de entrada emitidas por empresas adquirentes, mas levando em conta todo o contexto dos autos, o que parece ter ocorrido é que ele declarou ali apenas a venda de produção própria, dado que o Fisco reconheceu que ele também era produtor rural.

Ou seja, o próprio livro-caixa que o Recorrente utiliza como reforço de sua condição de produtor rural, em confronto com o total de notas fiscais de entrada emitidas pelas empresas adquirentes (que o Contribuinte reconheceu ao longo do processo), reforça o fato de que ele auferiu receitas estranhas à sua atividade como produtor rural, não as tendo declarado em sua DIRPF. Embora ele tenha afirmado em impugnação que teria declarado o resultado de sua comissão, isso não restou comprovado, parecendo-me mais plausível que ali esteja declarada apenas a venda de produção própria e que foram omitidas as receitas obtidas com a venda de produtos rurais de terceiros.

Nessa hipótese, **incide o art. 150, caput e § 1º, II, do RIR/1999**, corretamente aplicado pela Fiscalização e pela DRJ de origem.

Cumpra registrar que não ignoro a exceção do § 2º, III do referido art. 150, segundo a qual não se equipara às pessoas jurídicas o agente/representante que toma parte em atos de comércio **sem atuar por conta própria**. Porém, entendo que essa exceção não se aplica ao caso concreto, porque: (i) não há comprovação de mandato, corretagem ou representação; (ii) as adquirentes negaram a existência de tal relação; e (iii) a dinâmica fática revela que o Recorrente

¹ Esta afirmação fiscal será analisada com mais profundidade no capítulo de qualificação da multa.

assumia a posição de vendedor, recebendo o preço e apenas alegando repassar valores a terceiros em nome das empresas adquirentes — ônus probatório de que não se desincumbiu.

Ainda que se considere o alto teor de informalidade, comum às atividades do meio rural, especialmente levando em conta que o Recorrente afirmou que repassava o dinheiro em espécie aos produtores de sisal, não se pode ignorar que as empresas adquirentes, em nome de quem ele afirmou que atuava, rechaçaram a existência de qualquer relação de mandato, corretagem, representação comercial ou atuação que não fosse em nome próprio. Tome-se como exemplo a intimação de fl. 288, para uma das empresas adquirentes, com o seguinte teor:

1. Referente ao fornecedor ERICO MOREIRA DE ARAUJO, CPF (...), esclarecer a relação comercial mantida com o referido fornecedor:

a) Se simples compra e venda de produtos, apresentar declaração firmando o quanto informado;

b) Se representação comercial/corretagem/intermediação, apresentar o referido contrato de prestação de serviços, memória de cálculo dos valores devidos pelos serviços prestados e os correspondentes comprovantes dos pagamentos;

Ao que a empresa em questão respondeu (fl. 294):

DECLARA que o Sr. ERICO MOREIRA DE ARÁUJO, CPF (...), é **fornecedor** de FIBRA DE SISAL, sem contrato firmado com esta empresa e, para cada operação de compra do referido produto, é emitida nota fiscal correspondente e os pagamentos são feitos em transferências bancárias.

Por outro lado, nas 5 declarações de produtores rurais que a Fiscalização conseguiu obter, constou afirmação genérica idêntica de que “repassamos para a citada pessoa uma média mensal de xxxx mil reais de fibra de sisal, porém, as vendas foram efetivadas para diversas empresas exportadoras que atuam na região”. Note-se que essa afirmação também condiz exatamente com o que o próprio Contribuinte informou durante a fiscalização, em manifestação de fl. 199:

Vem informar que os produtores rurais, repassam fibras de sisal, em uma média mensal variável, porém, fica na faixa de R\$5.000,00(cinco mil reais) a R\$15.000,00 (quinze mil reais), porém, as vendas foram efetivadas para diversas empresas exportadoras que atuam na região.

Trata-se, inclusive, de texto idêntico, o que leva a acreditar em um possível alinhamento entre o Recorrente e tais produtores que, contudo, não comprova a atuação em nome das empresas adquirentes. O que restou comprovado nos autos é que o Recorrente revendia sisal em nome próprio, caracterizando-se atividade comercial capaz de atrair a equiparação a pessoa jurídica.

Além disso, mesmo que ficasse comprovada a relação de intermediação em nome das empresas, tal como alegado pelo Contribuinte ao longo da fiscalização e em impugnação, essa

não é uma alegação que ele traz em seu recurso, o que denota o reconhecimento daquilo que restou assentado na decisão recorrida quanto a este aspecto da discussão.

Fato é que a própria narrativa do Recorrente reconhece a intermediação/revenda do sisal ao longo do processo, e os elementos de prova não corroboram atuação como representante “por conta e ordem” das adquirentes.

É importante delimitar, para que não restem dúvidas, que também não cabe aqui a discussão relacionada ao art. 971, do Código Civil, que trata da facultatividade de inscrição do produtor rural nos cadastros de pessoa jurídica. É dizer, neste caso, o Fisco não obrigou o Contribuinte a se cadastrar no CNPJ por omitir receitas que decorriam de sua atividade rural. Se fosse isso, correta seria a tributação da receita omitida na própria pessoa física e incabível a equiparação às pessoas jurídicas.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

3.2 MULTA QUALIFICADA – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO

Quanto à multa, o Recorrente busca a sua redução com base em dois argumentos, quais sejam:

- Ausência de comprovação de fraude ou simulação e
- Inconstitucionalidade da multa por seu caráter confiscatório, desproporcional e irrazoável.

No que tange ao primeiro argumento, o Contribuinte alega o seguinte:

o preposto fiscal não apresentou nenhuma prova de embaraço a fiscalização (atendeu as intimações, não efetuou nenhuma fraude, é produtor rural – reconhecido pelo auditor), alega simplesmente grande volume de valores envolvidos e o longo período que ocorreu estas operações, para com isto, efetuar uma inscrição, de ofício, de pessoa jurídica, o que acarretou duas consequências graves: possibilidade de enquadramento no art. 173, inciso I, do CTN (fato que “impediu” que o crédito dcaísse) e desclassificação do contribuinte como produtor rural

(...)

Portanto, em nenhum momento a fiscalização apresentou provas que possibilitasse (sic) o enquadramento de multa qualificada. Qualificação foi fundamentada no art. 173 do CTN e foi devido ao fato de se necessitar “garantir” o auto de infração e livrar a Autoridade Fiscal de qualquer penalidade administrativa devido os créditos terem decaídos.

Como vimos, a multa de 150% é exigível somente em casos específicos, como fraude e sonegação. Mesmo assim ela é questionável, devido seu caráter confiscatório. No presente caso, não ocorreu nenhuma fraude ou simulação praticada pelo Autuado, pelo contrário, no momento que vendeu a produção de

sisal, ele tinha a convicção que estava praticando um ato legal que reconhecido pela norma comercial e pela Receita Federal.

(...)

Enfatize-se que no presente caso, não ocorreu nenhuma fraude ou simulação praticada pelo Autuado, pelo contrário, afirmação comprovada no momento que aceitou que se emitisse as notas fiscais de entrada (prova que não tinha intenção dolosa), não se encontra nenhum documento apresentado pela Fiscalização ou vestígio de fraude.

Já o relatório fiscal e a decisão recorrida optaram pela qualificação da multa com base nos seguintes fundamentos:

Relatório Fiscal (fls. 79 a 81):

De acordo com o exposto, obtivemos para os anos-calendário de 2014 e 2015, junto ao ambiente SPED e às PJs circularizadas, cópias das NFe de entrada emitidas pelas referidas PJs e os correspondentes pagamentos, que evidenciam o exercício, por parte do Contribuinte, de atividade econômica de natureza comercial, em nome individual, com habitualidade e com o fim especulativo de lucro.

De início, o Contribuinte não reconheceu as informações constantes das NFe, tendo alegado que as mesmas foram emitidas pelas PJs erroneamente em seu nome. Afirmou que suas operações estavam registradas em seus Livros Caixa e devidamente declaradas nas DIRPFs.

Posteriormente, intimado a se pronunciar sobre as cópias dos comprovantes de pagamento (recibos e depósitos bancários) que obtivemos junto às PJs, o Contribuinte alegou o exercício de representação comercial, porém não apresentou cópia dos contratos firmados com as referidas PJs. Regularmente intimadas, as PJs adquirentes dos produtos negaram a existência de contratos firmados com o Contribuinte e declararam que a relação mantida com o mesmo era de simples compra e venda de produtos.

Registre-se que a atividade de representação comercial foi disciplinada pela Lei nº 4.886/65, que cuidou de regulamentar a atividade daquele que, mediante contrato com empresa(s), busca negócios para essa(s), exercendo sua atividade de forma autônoma, sem relação de emprego e em caráter não eventual (art. 1º). A lei ainda estipula a obrigatoriedade de registro nos Conselhos Regionais (artigo 2º) e os elementos comuns que constarão obrigatoriamente dos contratos de representação comercial firmados (art. 27).

Não mais alegando erro na emissão das NFe pelas PJs e tentando provar que obtinha os produtos (fibra de sisal) junto aos pequenos produtores por conta e ordem daquelas, o Contribuinte alegou que recebia comissão em torno de R\$ 0,02 a R\$ 0,03 sobre o valor total comercializado. Sendo assim, em 2014, para um valor total negociado de R\$ 2.534.235,64, foi gerada uma comissão de R\$

50.684,71. Já para 2015, sendo o valor total negociado de R\$ 4.297.421,92, a comissão fora de R\$ 85.948,43.

Entretanto, o Contribuinte não explicou a razão de ter declarado valores a maior em suas DIRPFs nem porque os valores declarados coincidem com os valores de algumas NFe, conforme se verifica nos Livros Caixa. **Em nosso entendimento, o Contribuinte escolheu a esmo as notas fiscais que resolveu escriturar e declarar, numa tentativa clara de manter ocultas as receitas decorrentes das demais NFe.**

Com relação ao tratamento fiscal das ditas comissões, não bastasse a incoerência nos valores apurados e declarados pelo Contribuinte, **equivoca-se também o Contribuinte ao classificá-las na DIRPF como receitas da atividade rural**, ao invés de rendimentos recebidos de Pessoas Jurídicas.

(...)

Ainda tentando provar que adquiria as fibras de sisal por conta e ordem das PJs, o Contribuinte apresentou a relação de pequenos produtores que lhe forneciam as referidas fibras. Intimado a apresentar os comprovantes de pagamentos aos produtores rurais e os recibos de aquisição das quantidades de fibras de sisal junto aos mesmos, o Contribuinte não atendeu a intimação, alegando não os possuir. Buscando suprir a falta da informação, inicialmente apresentou uma estimativa dos valores e quantidades negociadas com os pequenos produtores. Posteriormente, informou que comercializou com cada produtor rural a exata quantia de R\$ 120.000,00 por ano. Dessa forma, em 2014, **o Contribuinte comercializou com 21 produtores rurais**, totalizando R\$ 2.520.000,00, e um resultado de 14.235,64 (R\$ 2.534.235,64 – R\$ 2.520.000,00). Em 2015, **comercializou com 35 produtores rurais**, totalizando R\$ 4.200.000,00 e um resultado de R\$ 97.421,92 (R\$ 4.297.421,92 – R\$ 4.200.000,00). Novamente o resultado (comissão) apresentado pelo Contribuinte não coincide com os valores escriturados nos Livros Caixa e declarados em suas DIRPFs.

Considerando ainda a relação de produtores rurais apresentada pelo Contribuinte, e em nossa tentativa de obter junto aos mesmos os comprovantes de pagamento e os recibos de fornecimento das fibras de sisal, intimamos alguns deles, mas não logramos êxito em obter os referidos documentos. Dentre os que responderam:

- a) O Sr. CARLOS NIZAN LIMA SILVA, CPF 087.651.205-82, declarou não ter comercializado com o Contribuinte em 2014 e 2015, muito embora conste na relação do Contribuinte como tendo comercializado R\$ 120.000,00 em cada ano-calendário;
- b) O Sr. PAULO ROBERTO PEREIRA DE OLIVEIRA, CPF 096.411.815-72, declarou que comercializou com o Contribuinte, mas as NFe foram emitidas pelas PJs em seu próprio nome, contrariando a declaração do Contribuinte, segundo a qual o Sr. PAULO ROBERTO comercializou R\$ 120.000,00 em cada ano-calendário;

Consta ainda na relação de produtores rurais, como tendo comercializado com o Contribuinte R\$ 120.000,00 nos anos-calendário 2014 e 2015, o Sr. RAMILSON DE LIMA DEUS, CPF 087.626.865-34, cujo óbito se dera em 2013, conforme extrato da base CPF.

Ressalta-se que a infração apurada no presente lançamento tem seu fundamento em elementos materiais significativos (NFe, recibos de pagamento e comprovantes de depósitos bancários) que fazem prova do que demonstram. **Não há dúvidas de que o Contribuinte tenha praticado atos de comércio e auferido receitas, razão pela qual fora o mesmo equiparado a PJ. As receitas brutas auferidas são vultosas.**

Para os dois anos-calendário fiscalizados, **a omissão de receita monta a quantia de R\$ 6.831.657,56. Já os valores declarados pelo Contribuinte em suas DIRPFs montam a quantia de R\$ 402.119,90.**

A omissão de receitas apurada demonstra-se severa e não se deve olvidar que estamos diante de uma **conduta praticada reiteradamente ao longo dos dois anos-calendário.**

A nosso ver, o Contribuinte buscou sempre esconder os reais fatos das autoridades fazendárias, seja quando, à época, declarou em DIRPFs valores bem inferiores de suas atividades, seja quando no curso do procedimento fiscal quis fazer-nos crer numa situação que em nada se sustenta.

(...)

Frente ao exposto não se pode admitir outra hipótese que não seja a de que ele, Contribuinte, tentou sim impedir de forma dolosa que as autoridades fazendárias tomassem conhecimento da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, conforme definido no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. (destaques meus)

Decisão DRJ (pg. 7):

44. Finalmente quanto à multa exasperada, sua hipótese delitiva específica decorre da prova do dolo, do caráter volitivo da conduta infracional, contundentemente comprovado em razão do volume de recursos envolvidos e do longo período de tempo em que o sujeito passivo omitiu tais valores do Fisco. Quanto à alegação de confisco, trata-se de razão que pretende controle de constitucionalidade por redução de texto, competência que falece ao julgador administrativo, conforme sumulado pelo CARF na Súmula nº 2.

Em suma, a Autoridade Fiscal qualificou a multa aplicada por ter entendido que o Contribuinte sempre buscou esconder os fatos das autoridades fazendárias, com base nos seguintes indícios:

- (i) O Contribuinte apresentou versões contraditórias em suas respostas à fiscalização (erro nas NF-e; representação comercial), sem contratos nem comprovantes, e houve inconsistências entre comissões alegadas, valores em livro-caixa/DIRPF e notas;
- (ii) Terceiros indicados pelo Contribuinte negaram as alegações e foram indicadas operações com produtor falecido;
- (iii) A diferença entre as receitas auferidas e declaradas foi vultosa – apenas 6% da receita foi declarada e
- (iv) A conduta foi praticada reiteradamente ao longo dos dois anos-calendário.

Já o Recorrente alega, ainda que de forma sintética, que a Autoridade Fiscal não comprovou a existência de dolo, baseando-se “simplesmente no grande volume de valores envolvidos e o longo período que ocorreu estas operações” (sic). O Contribuinte teria agido da forma como entendia correta, tanto que demonstrou estar ciente da emissão de notas fiscais de entrada emitidas pelos adquirentes da mercadoria revendida.

Pois bem, para analisar a alegação da Recorrente em contraposição à fundamentação fiscal, é necessário adentrar nos fatos e no histórico da fiscalização. Nas fls. 98 a 780 dos autos, encontra-se o histórico de intimações e respostas apresentadas na ação fiscal iniciada perante a pessoa física domiciliada no município de Várzea Nova/Bahia, considerando as DIRPF referentes aos anos-calendários 2014 e 2015, especificamente em relação à atividade rural.

Na primeira intimação, o próprio Contribuinte respondeu, apresentando livros-caixa e planilhas de notas fiscais de vendas de sisal (fl. 101). Com base nisso e levando em conta informações obtidas junto a clientes do fiscalizado, a Autoridade Fiscal intimou o Contribuinte a justificar a diferença encontrada entre os valores escriturados no livro-caixa e aqueles constantes de notas fiscais de entrada emitidas pelos clientes, pessoas jurídicas adquirentes do sisal (fl. 103).

A essa intimação o Contribuinte respondeu, também pessoalmente, que diversas notas fiscais certamente se referiam a aquisição de outros clientes e que os valores apurados estavam aquém (sic – claramente ele quis dizer além) de sua realidade operacional (fl. 112).

A partir da intimação seguinte, em que o Fisco apresentou recibos de pagamentos e comprovantes de transferências bancárias feitas pelas empresas adquirentes de sisal, o Contribuinte constituiu advogado, que passou a apresentar esclarecimentos mais completos e claros, embora diferentes da explicação dada inicialmente. Esta foi a explicação apresentada para as diferenças encontradas pelo fisco (fls. 180/181):

Informamos que os recibos de pagamentos e transferência em conta corrente se referem a operações de intermediação de compras de produtos, por conta e ordem das empresas emitentes das notas fiscais, ou seja, se adquire dos pequenos produtores rurais da região sisaleira a ordem dessas empresas emitentes das notas fiscais de entradas. O procedimento de aquisição, por conta e ordem das Empresas emitentes das notas funciona assim: as empresas adiantam,

mediante recibo, recursos para o Sr. Érico Moreira de Araújo, que saca o dinheiro, normalmente, na sexta feira. Logo após a retirada dos recursos, o Sr. Érico Moreira de Araújo começa a percorrer as feiras da região para adquirir a fibra de sisal, mediante recibo do produtor rural do pagamento recebido.

Normalmente, no meio da semana, o caminhão sai recolhendo o sisal, adquirido para as empresas, nas pequenas propriedades rurais. Logo após que se completa a "carrada" de fibras de sisal, é solicitado, as empresas adquirentes, a emissão da nota fiscal. A remuneração fica em torno de R\$ 0,02 - 0,03 (dois a três centavos de real). Esta sistemática de trabalho é feita na região, com todos os representantes das empresas adquirentes da fibra de sisal. Solicitamos uma declaração das empresas e estamos aguardando as respectivas declarações.

Observa-se que o dinheiro utilizado para pagamento dos pequenos produtores, na aquisição do sisal, é recebido de forma antecipada, caso não fosse assim, não poderia ocorrer a aquisição, já que o Sr. Érico não possui condição econômico-financeira para arcar com tal monte de recursos.

Nas respostas seguintes, o Contribuinte, por meio do patrono constituído, apresenta listas de produtores rurais de quem adquire o sisal, indica quantidades médias de operação mensal realizada (entre 1.500 KG a 7.000 KG), e informa que está tentando obter recibos e declarações junto a essas pessoas, narrando dificuldades dada a abrangência territorial da região sisaleira, a simplicidade e baixo grau de instrução dos produtores e a informalidade comum da atividade.

Nas fls. 217/218, o Contribuinte apresenta relação de aquisições de sisal junto a produtores rurais, atribuindo a cada um o valor fixo estimado de R\$ 120.000,00 por ano. Sustenta que a soma desses desembolsos, confrontada com os valores das NF-e de entrada emitidas pelas pessoas jurídicas adquirentes, justificaria o montante registrado em seu livro-caixa, por corresponder apenas à comissão — diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição.

Acontece que o resultado apresentado, decorrente dessa estimativa fixa de R\$ 120.000,00 de aquisição anual de cada produtor rural, é menor do que os valores escriturados no livro-caixa do Contribuinte, diferença essa utilizada pelo Fisco para reforçar seu entendimento a respeito do dolo em ocultar informações.

Seguindo adiante, nas fls. 241/262, verifica-se livro-caixa do Contribuinte para o ano de 2015, o qual identifica uma fonte de receita e uma de despesa: venda de sisal e cultura de sisal e, denotando que, além de comprar e revender o material, ele também produz.

No restante da documentação acostada aos autos, têm-se notas fiscais de entrada, recibos e comprovantes de pagamento relativas a aquisições feitas por pessoas jurídicas junto ao Contribuinte, bem como declarações dos produtores rurais que responderam à intimação do Fisco (uma parte não respondeu) informando que repassaram fibras de sisal ao Contribuinte em quantidades coerentes com a informação prestada por ele anteriormente – fls. 703, 710, 714, 718, 722, 726).

De tudo isso, entendo não ser possível identificar dolo no cometimento de fraude ou sonegação por parte do Contribuinte, a justificar qualificação da multa de ofício. A tentativa de configuração de dolo, fraude e simulação foi feita de forma genérica e automaticamente presumida da confusão realmente feita pelo Contribuinte em suas respostas, bem como de algumas inconsistências nas respostas dadas por ele e pelos produtores rurais.

Acontece que se está diante de uma realidade de negócios altamente informal e permeada pelas características comuns ao meio rural, conforme conhecimento geral. Em busca de informações mais concretas, visto que resido na região sudeste do Brasil, pude constatar que a cadeia produtiva do sisal na região de domicílio do Contribuinte (Várzea Nova/Bahia) é conhecida, bastando simples pesquisa no Google para identificar a realidade ali vivenciada, infelizmente, ainda marcada por heranças coloniais até mesmo de trabalho em situação análoga à escravidão².

Outras notícias que encontrei nessa pesquisa dão conta de que apenas agora, em 2025, a região vem passando por movimentos de profissionalização da atividade sisaleira, com o registro de reunião de produtores e trabalhadores para a criação da Cooperativa do Sisal e Audiência Pública sobre a cadeia produtiva do sisal³. Isso corrobora com informações prestadas pelo Contribuinte ao longo da fiscalização, como a prática de pagar os produtores rurais com dinheiro em espécie, a dificuldade em obter recibos e outras formalizações desse pagamento, dada a quantidade e difusão de pequenos produtores na região, e até a ausência de controles formais pelo próprio Contribuinte, que parece ser um centralizador da comercialização de sisal na região.

Veja-se: todos os elementos utilizados pelo Fisco para fundamentar a qualificação da multa servem para comprovar a existência de omissão de receitas e, ao mesmo tempo, reforçam a ausência de comprovação, pelo contribuinte, de que tais receitas decorriam de sua atividade rural, ou que exercia a intermediação na compra do sisal em nome das empresas adquirentes. Por isso, votei por manter a autuação em seu mérito.

Contudo, em minha visão, nada disso comprova o dolo do contribuinte em sonegar tributos, atraindo a incidência do art. 71, da Lei 4.502/64.

Não obstante o cuidadoso trabalho fiscal na apuração da infração tributária, percebe-se que a Autoridade partiu de ilações a respeito da conduta do Contribuinte, tal como quando afirmou que “Em nosso entendimento, o Contribuinte escolheu a esmo as notas fiscais que resolveu escriturar e declarar, numa tentativa clara de manter ocultas as receitas decorrentes das demais NFe.”. Conforme afirmei no capítulo anterior, esse fato pode significar (e o contexto fático dos autos aponta para essa conclusão) que o Contribuinte apenas declarou em sua DIRPF as

² <https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/noticias-e-conteudo/2025/junho/mte-resgata-57-trabalhadores-de-situacao-analoga-a-escravidao-no-interior-da-bahia>

³ <https://www.varzeanova.ba.gov.br/Site/Noticias/noticia-140820250929572099-V-rzea-Nova-realiza-primeira-Audiencia-P-blica-sobre-a-cadeia-produtiva-d>
<https://www.varzeanova.ba.gov.br/site/Noticias/noticia-080920250941152099-V-rzea-Nova-Reuni-o-define-passos-para-a-cria-o-da-Cooperativa-do-Sisal-e>

notas fiscais relativas à venda de produção própria. Não se trata de elemento que comprova a existência do dolo necessário para qualificar a multa de ofício.

Por fim, os motivos principais para a manutenção da qualificação, quais sejam, reiteração e volume de receita omitida, também não são elementos capazes de provar o dolo do Contribuinte, especialmente no caso concreto, em que os dados probatórios apontam para a provável atividade de intermediação realizada pelo Contribuinte. Repita-se: ele não logrou êxito em comprovar que comprava o sisal em nome das empresas adquirentes, tampouco conseguiu quantificar documentalmente os valores repassados aos produtores rurais, mas o próprio fundamento da autuação foi o exercício de atividade comercial, para além da atividade rural.

Ou seja, o que levou o Fisco à equiparação às pessoas jurídicas foi justamente a constatação de que o Recorrente revendia o sisal, além da produção própria, situação essa que justifica, ao menos logicamente, a diferença entre o que foi declarado (venda da produção própria) e o que foi identificado como receita omitida (revenda de produto rural de terceiro).

Este Conselho vem reconhecendo em diversas oportunidades que os atos próprios da omissão de receita não são suficientes para qualificar a multa de ofício:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DOLO NÃO COMPROVADO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO. VOLUME E REITERAÇÃO. A qualificação da multa de ofício ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do dolo do sujeito passivo. Não prospera a qualificação da multa quando baseada em circunstâncias relacionadas à própria omissão, e não a um ato ilícito praticado pelo sujeito passivo. (CSRF, Acórdão nº 9101-006.076, sessão de 08 de abril de 2022, Relatora Livia De Carli Germano)

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES) Ano-calendário: 2002 MULTA QUALIFICADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. A qualificação da multa de ofício depende de prova do dolo do sujeito passivo. Reiteração e volume, sendo medidas, ou graduações, da própria infração omissão, não são circunstâncias capazes de fazer prova do dolo do sujeito passivo. Da mesma forma, o fato de as receitas omitidas eventualmente serem da atividade do sujeito passivo também não é relevante para fins de se definir se há ou não dolo do sujeito passivo na omissão de receitas, capaz de levar à exasperação da multa de ofício, tratando-se apenas de mais uma característica da própria infração omissão. (CSRF, Acórdão nº 9101-005.522, sessão de 14 de julho de 2021, Relatora Edeli Pereira Bessa, vencida a declaração de voto da Conselheira Livia De Carli Germano)

Merece menção também o voto do ex-Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, proferido em sessão de 13 de julho de 2021, em que afirmou que “a multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um **esforço adicional para ocultar a omissão de receitas**, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, **por exemplo, a simulação, a emissão de notas fiscais subfaturadas, a ocultação de documentos ou de registros contábeis.**” (Acórdão 9101-005.514).

Por fim, é importante lembrar que a simples omissão de receitas não tem o condão de, por si só, levar à qualificação da multa, nos termos das seguintes súmulas CARF:

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).

Logo, encaminho meu voto no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei 9430.

Tendo em vista o afastamento da qualificadora com provimento do primeiro argumento do Recorrente, desnecessário enfrentar suas alegações de inconstitucionalidade e caráter confiscatório da multa, embora seja relevante pontuar que não cabe a esta instância administrativa avaliar argumentos de ordem constitucional (Súmula 2 do CARF).

3.2.1 DECADÊNCIA PARCIAL

A redução da multa de ofício para 75% e a exclusão das hipóteses do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/1996 influenciam no cômputo da decadência.

Para os tributos ora analisados, o prazo decadencial, em regra, segue o art. 150, § 4º, do CTN, relativo ao lançamento por homologação. Somente se comprovados dolo, fraude ou simulação — cenário que atrairia o art. 173, I, do CTN, conforme assente na Súmula CARF n.º 72 e mantido na decisão recorrida — é que se contaria o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Como não se evidenciou qualquer dessas condutas, aplica-se o art. 150, § 4º.

Há, ainda, outro aspecto a ser analisado para concluir pela aplicação do art. 150, § 4º, qual seja, a presença de pagamento antecipado, decorrente de sua declaração prévia, nos termos do que restou decidido pelo STJ no tema nº 163 de Recurso Repetitivo, em que se fixou a seguinte tese:

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.**

Merece menção também a súmula nº 555, também do STJ:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Destaquei os trechos relacionados à declaração do débito porque, para o caso presente, ela será o ponto fulcral a determinar a contagem do prazo decadencial pelo art. 150, § 4º, do CTN. Primeiramente, vale sintetizar as situações que normalmente acontecem e que levaram o tema ao STJ, com suas respectivas conclusões, de acordo com o posicionamento lá adotado para os tributos originalmente sujeitos ao lançamento por homologação:

- (i) **declaração + pagamento parcial:** art. 150, § 4º;
- (ii) **sem declaração e sem pagamento:** art. 173, I;
- (iii) **declaração sem pagamento:** crédito **constituído** pela confissão, com início do **prazo prescricional** para cobrança.

Percebe-se que o fundamento da posição adotada pelo STJ é evitar que a ausência do ato de antecipação (que é pressuposto do regime de homologação) gere um “vazio” de controle: se o contribuinte não aciona o mecanismo (não declara nem paga), o Fisco não fica adstrito ao marco do fato gerador.

No caso em exame, discute-se Imposto de Renda — tributo de lançamento por homologação — em contexto peculiar: conforme consta do Relatório Fiscal (fl. 70), o Contribuinte apresentou declaração na pessoa física, apurando os rendimentos que reputava devidos. O saldo a pagar foi zero por se encontrar abaixo da faixa de tributação. Posteriormente, a fiscalização identificou rendimentos adicionais e concluiu pela reclassificação da atividade (equiparação à pessoa jurídica), reputando devida a tributação sob regime empresarial. Esse quadro revela que houve ato declaratório válido submetido à lógica do lançamento por homologação, com apuração regular e resultado “zero” por isenção/dispensa legal.

Nessas circunstâncias, a ausência de recolhimento não decorreu de inadimplemento da antecipação, mas de inexistência de saldo a pagar na sistemática declarada. O ato declaratório existiu, acionou o regime de homologação e produziu efeitos. Portanto, não se está diante da hipótese excepcional de omissão absoluta (sem declaração e sem pagamento) que deslocaria o termo inicial para o art. 173, I. Tampouco se trata do caso de declaração com tributo devido e não recolhido, em que já não há decadência, mas prescrição. A situação ajusta-se, portanto, ao art. 150, § 4º, com contagem do prazo a partir do fato gerador.

Acrescento que a requalificação posterior (substituição do sujeito passivo “PF” por “PJ” por equiparação normativa) não desnatura a natureza por homologação do imposto de renda nem apaga o dado central: houve apuração prévia e tempestiva, segundo a compreensão inicial do Contribuinte, em regime que exige antecipação. A divergência quanto à base tributável e ao enquadramento jurídico pode legitimar o lançamento de diferenças, mas não altera o marco decadencial quando o mecanismo de homologação foi, de fato, colocado em marcha. Por isso, a regra de contagem aplicável continua sendo a do art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, considerando que o fato gerador do IRPJ e da CSLL é trimestral, e o de PIS/COFINS é mensal, e que os lançamentos ocorreram em 27/02/2020, têm-se como decaídos os seguintes créditos tributários, além daqueles já reconhecidos pela DRJ de origem:

- IRPJ e CSLL: quarto trimestre de 2014
- PIS e COFINS: dezembro de 2014.

3.3 DO PEDIDO DE INTIMAÇÃO DO ADVOGADO

Ao final da peça recursal, o Recorrente requereu que “todas as intimações sejam dirigidas ao advogado que assina a presente petição”.

Contudo, o pedido em questão deve ser negado, visto que o tema é objeto da Súmula CARF nº 110, que assim dispõe:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares genéricas de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para:

- (i) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996;
- (ii) reconhecer a decadência parcial dos créditos tributários de IRPJ/CSLL do último trimestre de 2014 e de PIS e COFINS relativos a dezembro de 2014, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;

Mantém-se, no mais, a exigência dos créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lançados para os demais períodos de apuração.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

VOTO VENCEDOR

Raimundo Pires de Santana Filho, redator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, o colegiado também apreciou a declaração de voto deste signatário, apresentada com indicação das razões de decidir, nos termos do art. 114, do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, a qual tutela entendimento discordante relativamente à reforma do aresto atacado no tocante ao **reconhecimento da decadência parcial dos créditos tributários de IRPJ/CSLL do último trimestre de 2014 e de PIS e COFINS relativos a dezembro de 2014, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, proposto pela nobre Relatora.**

Nessa toada, **pelo voto de qualidade**, prevaleceu a **rejeição a prejudicial de decadência pleiteada**, e, como Presidente dessa digníssima turma, designei-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

Em brevíssima síntese, a Autoridade Fiscal lavrou autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos aos anos-calendário 2014 e 2015, pela sistemática do Lucro Arbitrado com base na receita bruta conhecida, em decorrência da constatação de omissão de receitas pela pessoa física, que, em verdade, praticou atividades comerciais que a equiparavam a pessoa jurídica. Além disso, foi aplicada multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, em razão da caracterização de conduta dolosa voltada à ocultação de receitas e à sonegação de tributos

Em sede impugnatória, a Recorrente combateu a autuação, no que toca a prejudicial de decadência, quanto aos lançamentos de ofício, relacionados ao ano-calendário de 2014, sob o argumento de que foram efetuados após o prazo de cinco anos - o auto de infração foi lavrado em 27/01/2020 - previsto no artigo 150, §4º, do CTN, aplicável aos tributos sujeitos à homologação, e o mérito, bem como a qualificação da multa de ofício.

O Acórdão Recorrido julgou procedente em parte a impugnação apenas para reconhecer a decadência dos três primeiros trimestres de 2014, bem como do PIS e da Cofins dos meses de janeiro a novembro do mesmo ano, visto que, mesmo na contagem do prazo pelo art. 173, I, do CTN (mantida a qualificação da multa de ofício), tais períodos só poderiam ser lançados no próprio ano de 2014, de modo que o prazo decadencial começou a contar em 01/01/2015. Como a ciência dos lançamentos se deu apenas em 03/02/2020, configurou-se a decadência dos períodos mencionados.

Em fase recursal, a Recorrente reprisa as argumentações apresentadas na primeira instância.

A ilustre relatora, ao apreciar o tema, pugnou em prol da reforma do Aresto combatido para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, nos termos do art.

44 da Lei nº 9.430/1996, e reconhecer a decadência parcial dos créditos tributários de IRPJ/CSLL, do último trimestre de 2014, e de PIS e COFINS, relativos a dezembro de 2014, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Com todas as vênias, defendo que, quanto à prejudicial de decadência, não merece qualquer retoque o acórdão atacado. A saber.

Inicialmente, impende discorrer sobre o entendimento consolidado, sob prisma doutrinário e jurisprudencial, do tratamento a ser dispensado aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, previsto no *caput* do art. 150, do CTN⁴. Em síntese, prevalece à seguinte conclusão: **se houver pagamento, ainda que parcial, ou declaração de débito do tributo exigido de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, e Súmula nº 555, do STJ⁵. Por outro lado, na ausência de pagamento, inexistência de declaração do débito ou havendo a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do mesmo dispositivo legal⁶, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.**

Tal ilação, com a qual corroboramos, é absolutamente pertinente e encontra total respaldo em decisões prolatadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscal do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, consoante ementas abaixo transcritas:

Acórdão CARF nº 9101-00.985 – 1ª Turma - de 24/05/2011

IRPJ E OUTROS – DECADÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia, pacificou o entendimento segundo o qual para os casos em que se constata pagamento parcial do tributo, deve-se aplicar o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional; de outra parte, para os casos em que não se verifica o pagamento, deve ser aplicado o artigo 173, inciso I, também do Código Tributário

⁴ 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.

⁵ Súmula 555 do STJ

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

⁶ 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;

Nacional. O Superior Tribunal de Justiça assevera que o dies a quo, neste caso, é o primeiro dia do exercício à ocorrência do fato imponiblel.

Acórdão CARF nº 9303-010.917 – 3ª Turma - de 15/10/2020

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO SEM ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DO ART. 173 INCISO I DO CTN.

Nos termos do decidido pelo STJ, em recurso repetitivo, no REsp nº 973.733/SC, cuja observância é dever pelos Conselheiros deste CARF, a existência de pagamentos ou constituição do mesmo tributo sujeito a lançamento por homologação sob exigência, no mesmo período colhido na autuação, atrai a regra de contagem do prazo decadencial inserida do art. 150, §4º, do CTN. Inexistente qualquer antecipação de pagamento, aplica-se a regra geral veiculada pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Acórdão CARF nº 9303-010.647 – 3ª Turma - de 15/09/2020

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação há que se comprovar a antecipação do pagamento para a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Inexistindo antecipação do pagamento 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 de acordo com o art. 173, I do Código Tributário Nacional.

No presente caso, corroboramos com a nobre relatora no que diz respeito ao afastamento da aplicação da multa de ofício qualificada, entretanto, divergimos do reconhecimento da decadência parcial, uma vez que, na espécie, deve ser aplicada a regra do art. 173, I, do CTN. Vejamos.

Tal ilação decorre do fato de se tratar de uma autuação oriunda de equiparação de pessoa física a pessoa jurídica, na qual **não houve qualquer declaração dos débitos relacionados aos tributos e contribuições lançadas, tampouco qualquer antecipação.**

Inclusive, à título de argumentação, o Sr. ÉRICO, consoante relatório fiscal, sequer realizou pagamento de IRPF, pois os rendimentos declarados, relativos ao ano-calendário de 2014, foram inferiores ao limite de isenção.

Nesse racional, irretocável o Aresto atacado ao reconhecer a decadência apenas dos três primeiros trimestres de 2014, bem como do PIS e da COFINS dos meses de janeiro a novembro do mesmo ano, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Isto porque, no que tange os créditos tributários de IRPJ/CSLL, relacionados ao último trimestre de 2014, e o PIS e a COFINS, relativos a dezembro de 2014, o termo inicial do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Quer dizer, como o período de apuração em comento é o

4º trimestre de 2014, para o IRPJ e CSLL – ou 31/12/2014 para o PIS e a COFINS -, os lançamentos de ofício somente poderiam ter sido efetuados em 2015, de forma que o marco inicial da contagem do prazo decadencial foi o dia 01/01/2016, exaurindo-se o seu transcurso em 01/01/2021, ou seja, como a data da ciência ocorreu em 27/02/2020, os atos processuais em comento ocorreram dentro do prazo legal.

Em assim sucedendo, quanto ao tema vergastado, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho