



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10650.001140/2007-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-005.088 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2019
Matéria IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ATIVIDADE RURAL
Recorrente EUZEBIO JOSE NETO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEI.

Somente é justificável a exigência da multa qualificada de 150%, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A simples desconsideração de documentos apresentados pelo contribuinte para comprovar o acréscimo do custo de aquisição, não comprova a falsidade ensejadora da fraude apta a qualificar a multa aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Suplente Convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 165/170, interposto contra decisão da DRJ em Juiz de Fora/MG de fls. 149/156, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 3/9, lavrado em 13/8/2007, relativo aos anos-calendário de 2003 a 2005, com ciência do RECORRENTE em 17/8/2007, conforme AR de fls. 139.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por omissão de rendimentos de atividade rural, no valor de R\$ 173.793,95 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício qualificada de 150%.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF, acostado às fls. 10/14, em procedimento interno para apuração e divergências entre as informações prestadas pelos contribuintes e os dados provenientes das Usinas da região, foram verificadas incompatibilidades relativas ao contribuinte Luís Antônio Finholdt Valim. Assim, a fiscalização estendeu-se para o RECORRENTE devido a sua participação na atividade rural juntamente com o Sr. Luís Antônio Finholdt Valim, nos termos do art. 59 do Decreto nº 3.000/99 (vigente à época dos fatos).

Da análise das informações extraídas do banco de dados da Receita Federal do Brasil, foi observado que o RECORRENTE não declarou nenhuma receita bruta proveniente da atividade rural, a despeito de a fiscalização ter constatado que o RECORRENTE fornecia regularmente cana de açúcar à Usina Caeté, nos seguintes valores:

Ano-calendário	Exercício	Valor (R\$)
2003	2004	408.616,28
2004	2005	411.610,56
2005	2006	379.472,16

Assim, a fiscalização considerou a integralidade destes rendimentos como receita bruta da atividade rural, e efetuou o lançamento nos seguintes modos:

✓ Ano-calendário 2003:

	Valores em Reais
Receita Bruta Declarada antes do Procedimento de Ofício	0,00
Receita Bruta Omitida	408.616,28
Receita Bruta Total	408.616,28
Opção pelo Arbitramento sobre a Receita Bruta (20%)	81.723,26

✓ Ano-calendário 2004:

	Valores em Reais
Receita Bruta Declarada antes do Procedimento de Ofício	0,00
Receita Bruta Omitida	411.610,56
Receita Bruta Total	411.610,56
Opção pelo Arbitramento sobre a Receita Bruta (20%)	82.322,11

✓ Ano-calendário 2005:

	Valores em Reais
Receita Bruta Declarada antes do Procedimento de Ofício	0,00
Receita Bruta Omitida	379.472,16
Receita Bruta Total	379.472,16
Opção pelo Arbitramento sobre a Receita Bruta (20%)	75.894,43

Por fim, a fiscalização entendeu pela qualificação da multa, ante a caracterização da intenção do contribuinte de ocultar fatos jurídicos-tributários para se eximir do imposto devido e pelo fornecimento de informações inexatas durante a fiscalização (fls. 14).

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 141/146 em 17/9/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Juiz de Fora/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório

O contribuinte apresenta a impugnação, fls. 128 a 133, na qual afirma, em síntese e entre outros aspectos, que:

II - O equívoco de que foi vítima o defendente

Sob este título o autuado tenta se defender responsabilizando o contador. Discorre sobre as 'frequentes fiscalizações por parte da União e do Estado de Minas Gerais sobre a Usina Caeté, conceito de Estelionato, com citações de revistas e doutrinadores, afirmando não ser co-autor desse ou de outro qualquer crime contra a ordem tributária;

III - Considerações sobre a penalidade proposta -

Afirma que a multa de 150% exige para sua fixação a existência de um elemento subjetivo, que é a conduta dolosa do contribuinte, discorrendo, a seguir sobre o princípio da culpabilidade, agasalhando-se em citações de doutrinadores, dispositivos legais e constitucionais;

Ainda, no item III; _ ,

É de se ponderar, por fim, que, estabelecendo como base de cálculo a renda bruta, os autuantes deixaram de deduzir as despesas necessárias à sua percepção, todas elas fáceis de serem apuradas, à vista dos efeitos fiscais em poder do defendente;

IV - A dosimetria da pena pecuniária na óptica do Poder Judiciário

No caso vertente, embora não tenha a Administração, atendendo às circunstâncias, poderes para reduzir multas, afigura-se de acordo com o princípio da razoabilidade a redução da multa proposta para a alíquota de 75%, ato que está compreendido nos limites de decisão do digno julgador administrativo, e que encontra respaldo, pelo menos, na inexistência de dolo, por parte do autuado. Transcreve, para se agasalar, Acórdão do TRF, acerca de confisco, entre outros assuntos.

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em Juiz de Fora/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 149/156).

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
— IRPF*

Ano-calendário: 2001

Exercício: 2004, 2005, 2006

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ATIVIDADE RURAL.

Mantêm-se os valores dos rendimentos tributáveis da atividade rural apurados pela autoridade autuante, A. quando o contribuinte não lograr comprovar incontestavelmente, não tê-los obtido.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. AGRAVAMENTO.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta da contribuinte as condições que propiciaram a qualificação e o agravamento da multa de ofício, consubstanciadas pelo não atendimento à intimação e pela tentativa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do imposto, é de se manter a multa de ofício de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento).

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 18/7/2008, conforme AR de fls. 164, apresentou o recurso voluntário de fls. 165/172 em 12/8/2008.

Em suas razões, reiterou os argumentos da impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da qualificação da multa

Analisando o Recurso Voluntário, infere-se que o RECORRENTE não questiona a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, tampouco a omissão de rendimentos, apenas se limitando a afirmar que foi induzido a erro pela Usina Caeté, razão pela qual a omissão de rendimentos não foi dolosa, portanto não há fundamentos para a qualificação da multa no percentual de 150%.

O único inconformismo que o RECORRENTE demonstra em relação ao mérito diz respeito à base de cálculo do tributo, e pode ser sintetizada pelo seguinte trecho de seu recurso (fl. 168):

“É de se ponderar, por fim, que, estabelecendo como base de cálculo a renda bruta, os autuantes deixaram de deduzir as despesas necessárias à sua percepção, todas elas fáceis de serem apuradas, à vista dos efeitos fiscais em poder do defendente.”

Tal questão será tratada em tópico a seguir.

Em relação à qualificação da multa, entendo que assiste razão ao RECORRENTE.

Analisando o Termo de Verificação Fiscal (fl. 14) constata-se que foi presumido o dolo do RECORRENTE *“de ocultar fatos jurídico-tributários para se eximir do imposto devido, quer pela omissão de informações, quer pelo fornecimento de informações inexatas, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco”*. Neste sentido, a autoridade fiscal afirmou que a conduta do RECORRENTE se enquadraria, em tese, no tipo penal dos artigos 1º e 2º da lei nº 8.137:

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

“Art. 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

(...)

Art. 2º - Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

(...)”

De logo, verifica-se que a autoridade lançadora sequer aponta o enquadramento legal que permite a qualificação da multa, qual seja, o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96. Há no demonstrativo de multa (fl. 09) apenas a indicação do enquadramento da multa no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, o que não corresponde ao dispositivo da multa qualificada, haja vista a alteração promovida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (que entrou em vigor na data de sua publicação, portanto, aplicável ao presente lançamento, lavrado em 13/08/2007), que alterou os dispositivos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, conforme abaixo:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

(...)”

Ou seja, o inciso II do art. 44, citado pela autoridade lançadora, dispõe sobre a multa isolada de 50% e não sobre a multa qualificada de 150%.

Em razão de recente alteração legislativa ocorrida à época da lavratura do auto de infração, o equívoco na indicação do dispositivo legal apresentado no demonstrativo de apuração da multa poderia ter sido suprimido pela indicação correta da norma (já com a sua redação atualizada) no Termo de Verificação Fiscal, eis que este é parte integrante do auto de infração. Contudo, o TVF apenas cita, como fundamento da aplicação da multa de 150%, os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Entendo indicação de dispositivos da Lei nº 8.137/90 não é suficiente para motivar o ato de qualificação da multa, mormente quando não há no auto de infração, nem no termo de verificação fiscal, a legislação que autoriza tal penalidade qualificada, nem a

demonstração dos fatos cometidos pelo contribuinte para ensejar a aplicação da multa de 150%, de modo a permitir a ampla defesa e o contraditório ao contribuinte.

Ou seja, conforme prevê o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deveria demonstrar a ocorrência de um dos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que possui a seguinte redação:

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.

Ademais, para aplicação da multa na sua forma qualificada a autoridade fiscal deve comprovar nos autos a prática dolosa relacionados aos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada.

Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude

ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

No caso dos autos, como visto, a autoridade fiscal entendeu pela qualificação da multa com base nos seguintes argumentos (fl. 14):

“V. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

É pertinente ressaltar que a qualificação da multa de ofício se deu a partir da caracterização da intenção da contribuinte de ocultar fatos jurídico-tributários para se eximir do imposto devido, quer pela omissão de informações, quer pelo fornecimento de informações inexatas, objetivando impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco.

Assim, tal conduta do contribuinte se enquadraria, em tese, no tipo penal dos artigos 1º e 2º da lei nº 8.137 a seguir descritos:

(...)

Dessa forma, a infração qualificada ensejou a abertura do processo de Representação Fiscal para Fins Penais.”

Do acima exposto, entendo que o TVF apenas indica a suposta conduta dolosa a partir de presunções ou subjetividades. Contudo, não houve a devida comprovação, por parte da autoridade fiscal, com base em modos concretos e sem deixar margem para dúvidas, da intenção pré-determinada do RECORRENTE visando a prática de sonegação, fraude ou conluio.

A própria jurisprudência sumulada deste Conselho Administrativo aponta nesse entendimento, consoante se extrai da dicção da 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.” (destaques nossos)

Portanto, conforme acima exposto, entendo que a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pelo contribuinte tendente sonegar/fraudar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade a simples indicação dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Ademais, nota-se que o RECORRENTE, em sua primeira manifestação perante a autoridade fiscal (fl. 18 – resposta ao Termo de Intimação nº 001), confessou que, de fato, não havia declarado os valores apontados pela fiscalização, contudo não teve o propósito de sonegar ou fraudar tributos. Afirmou ter retificado suas Declarações de Imposto de Renda, contudo reconheceu o tempo inábil para elidir a imposição da penalidade pecuniária.

Esta conduta do contribuinte, ainda durante o procedimento de fiscalização, vai de encontro à afirmação feita no TVF pela autoridade lançadora de que houve *“intenção da (sic) contribuinte de ocultar fatos jurídico-tributários para se eximir do imposto devido, quer pela omissão de informações, quer pelo fornecimento de informações inexatas (...)”*. Portanto,

também por este motivo, acredito que não houve a devida comprovação da existência dos elementos que ensejam a qualificação da multa de ofício.

Desta forma, entendo que não restou comprovada a atitude dolosa e o evidente intuito de fraude/sonegação do RECORRENTE, devendo ser desqualificada a multa e aplicada no patamar de 75%.

Da base de cálculo do imposto. Resultado da atividade rural.

Conforme exposto, em breve trecho de seu recurso o RECORRENTE se insurge contra a base de cálculo utilizada para apuração do imposto lançado (fl. 168):

“É de se ponderar, por fim, que, estabelecendo como base de cálculo a renda bruta, os autuantes deixaram de deduzir as despesas necessárias à sua percepção, todas elas fáceis de serem apuradas, à vista dos efeitos fiscais em poder do defendente.”

Contudo não assiste razão ao RECORRENTE em seu pleito eis que, de acordo com a planilha de apuração à fl. 13, o rendimento da atividade rural (base de cálculo do imposto de renda) foi arbitrado em 20%, conforme expressa determinação legal (art. 5º, parágrafo único, da Lei nº 8.023/90):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, caso fosse interesse do contribuinte abater as despesas pagas no ano-base das receitas por ele recebidas, deveria, em princípio, ter declarado ambas em sua declaração de ajuste e, ademais, ter feito prova de suas afirmações mediante apresentação de documentos. Contudo, o contribuinte sequer informou as receitas em sua declaração de ajuste.

Por tal razão, o melhor caminho foi o arbitramento do resultado à razão de 20% da receita bruta em cada ano-base. Portanto, não merece prosperar o inconformismo do RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a multa qualificada, devendo a mesma ser aplicada no patamar de 75%, conforme razões acima apresentadas.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator