



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.001182/2007-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.428 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2020
Recorrente JOSÉ RUFFATTO PEREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2001, 2004

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal.

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Na hipótese de pagamento antecipado do tributo, 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 se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, exonerando-se integralmente o crédito tributário controlado no presente processo, devendo-se aplicar os consequentes reflexos em relação ao prejuízo acumulado remanescente.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-006.428 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10820.001182/2007-11

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 332/338, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo II/SP de fls. 320/328, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 273/277, lavrado em 04/07/2007, relativo ao ano-calendário de 2001 e 2004, com ciência do RECORRENTE em 12/07/2007, conforme AR de fls. 288.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por omissão de rendimentos de atividade rural, no valor de R\$ 414.621,04 já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 150%.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, acostado às fls. 278/281, a fiscalização teve início pois o RECORRENTE, em conjunto com outros fiscalizados, declarou indevidamente um conjunto de receitas e despesas como proveniente de um condomínio de empregadores da atividade rural, quando na verdade se tratava de uma sociedade não personificada. Em razão disso, foi instaurando um outro procedimento fiscal para apurar a infração e tributar os rendimentos obtidos por este “pseudocondomínio” de acordo com as regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Assim, as receitas decorrentes do suposto condomínio rural não são objeto do presente processo.

Pois bem, de acordo com o Termo de Constatação Fiscal, o fiscalizado não logrou em apresentar diversos documentos que comprovem o efetivo pagamento de diversas despesas escrituradas como despesas da atividade rural. Além disso, a fiscalização entendeu pela indedutibilidade dos valores pagos pelo contribuinte a título de CPMF, dentre outras, ante a ausência de amparo legal.

Assim, a fiscalização elaborou a planilha denominada “Demonstrativo de Despesas e Investimentos da Atividade Rural Indedutíveis e/ou não Comprovados” de fls. 232/267.

Na planilha elaborada pela fiscalização, constam os motivos pelos quais cada uma das deduções não foi aceita.

Uma vez glosada as despesas, foi feita a recomposição do resultado da atividade rural. Para fins de apuração do resultado da atividade rural, a recomposição foi feita levando em consideração tanto o resultado obtido após as deduções permitidas quanto o resultado obtido através da aplicação do percentual de arbitramento de 20% sobre as receitas. (fls. 283/286) Assim, considerando que o valor obtido após as deduções permitidas (mesmo após as glosas) foi inferior àquele resultante do arbitramento, a autoridade fiscalizadora optou por lavrar o auto de infração com base naquele critério, por ser mais favorável ao contribuinte.

Por fim, foi lavrada a multa no percentual de 150% sob o fundamento de que o RECORRENTE “*reduziu sistematicamente a base de cálculo do imposto de renda pessoa física, incluindo em sua contabilidade despesas não dedutíveis pela legislação vigente ou não comprovando o efetivo pagamento*” (fl. 281).

Destaca-se que houve prejuízo fiscal nos anos calendários de 2002 e 2003, razão pela qual não houve tributo nestes anos, conforme fls. 283/286. Além disso, os prejuízos fiscais destes anos foram considerados na apuração do montante tributável do ano-calendário 2004.

Da Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 293/297 em 13/08/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo II/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório

Em 13/08/2007 o contribuinte apresentou impugnação, apresentando os seguintes argumentos de defesa:

Que não apresentou os documentos solicitados porque tais documentos estavam sob posse da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, em razão de fiscalização e utilização de créditos do ICMS;

Que os documentos solicitados encontram-se à disposição para consulta da Secretaria da Receita Federal;

Que prescreve o direito processual que a prova documental só cessa quando obtida com erro, dolo ou coação;

Que estabelece o art. 60 do RIR/99 que o resultado será apurado mediante escrituração, somente fazendo-se o arbitramento à razão de vinte por cento da receita bruta na falta dessa;

Que não houve qualquer sonegação de informação, não havendo, portanto, qualquer vestígio de sonegação. As despesas com combustíveis referem-se a dois fornecedores, com a devida quitação por débito no relatório mensal de pagamento da receita da cana;

Quanto à despesa com CPMF, afirma que o § 11 do art. 62 do RIR permite que os encargos financeiros decorrentes de empréstimos sejam dedutíveis, portanto a CPMF também o é. A exclusão seria apenas para a correção monetária.

Que as despesas com cestas básicas fornecidas aos funcionários são dedutíveis, pois o inciso VII do art. 62 do RIR/99 prescreve que atividades que visem a elevação socioeconômica do trabalhador rural podem ser consideradas como investimento na atividade rural.

Que a CLT, nos termos do art. 458, considera que a alimentação está compreendida no conceito de salário, razão pela qual não há por que glosar despesas decorrentes do pagamento das cestas básicas.

Que o pagamento de "ITCMD", isto é, o imposto de transmissão causa mortis e doação, bem como as despesas cartorárias decorrentes, e' dedutível, por serem considerados investimento na aquisição de imóveis.

Que as despesas com jornais e revistas especializadas são dedutíveis, pois são despesas e investimento para a elevação sócio-econômica do trabalhador rural-atividade educacional e formação de técnicos.

Da Decisão da DRJ

Quando do julgamento do caso, a DRJ em São Paulo II/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 320/328).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF

Ano-calendário: 2001 ,2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. ARBITRAMENTO.

No presente caso, foi mais favorável ao contribuinte o arbitramento do resultado da atividade rural à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

GLOSA DE~ DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS.

Na falta de comprovação de despesas, é de se manter as glosas efetuadas.

DESPESA COM CPMF. ATIVIDADE RURAL. FALTA DE AMPARO LEGAL.

Carece de amparo legal a dedução de despesas com a CPMF. Tais despesas não configuram como despesas de investimentos. A interpretação de deduções é sempre literal.

DESPESAS COM CESTAS BÁSICAS. INDEDUTIBILIDADE.

O fornecimento de cestas básicas, na atividade rural, não constitui despesa dedutível, não podendo ser considerada atividade que vise a elevação socioeconômica do trabalhador rural. Constitui mera liberalidade.

DESPESAS COM REVISTAS E JORNAIS.

A compra de revistas e jamais não pode ser considerada atividade educacional e formação de técnicos ou investimento que vise a elevação sócioeconômica do trabalhador rural, sendo, portanto, tal despesa Indedutível.

DESPESAS COM IMPOSTO DE TRANSMISSÃO PAGOS E DESPESAS CARTORARIAS.

Tais despesas não são dedutíveis, para fins de apuração do resultado da atividade rural, por falta de amparo legal.

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 30/07/2008, conforme AR de fls. 331, apresentou o recurso voluntário de fls. 332/338 em 29/08/2008 (carimbo de recepção à fl. 338).

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos da impugnação, além de apresentar os comprovantes de pagamento de fls. 341/1199.

Da Conversão em Diligência

Ao apreciar o caso, em 10/04/2019, esta Egrégia Turma resolveu converter o julgamento em diligência para “*manifestação da autoridade lançadora sobre a suficiência da documentação juntada pelo contribuinte para comprovação de despesas glosadas*” (fls. 1201/1207).

Então, a autoridade lançadora fez uma detalhada análise dos documentos apresentados pelo RECORRENTE em recurso voluntário e demonstrou, nota por nota, a aceitação ou não de cada despesa, expondo a motivação no caso de não aceitação (fls. 1209/1215).

Após a elaboração do quadro demonstrativo, elaborou o Termo de fls. 1218/1225 onde apurou novamente a base de cálculo em razão da anulação de glosas efetuadas em todos os períodos fiscalizados, conforme resumo abaixo (fl. 1225):

ANO	BASE DE CÁLCULO	
	DA FISCALIZAÇÃO	DA DILIGÊNCIA
2001	86.108,73	18.608,22
2002	-102.092,74	-247.299,65
2003	-226.658,58	-512.955,15
2004	432.050,20	124.923,84

Posteriormente, o contribuinte foi intimado a se manifestar, oportunidade em que apenas alegou a Prescrição Intercorrente, com base no Art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/99 e Art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal (fls. 1230/1231).

Com isso, os autos retornaram a este Conselheiro Relator para julgamento do Recurso Voluntário.

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.

PRELIMINAR

Da prescrição intercorrente

Em seu Recurso, o RECORRENTE pleiteia o reconhecimento da prescrição do presente caso, haja vista que não houve movimentação entre o recurso voluntário (de 29/08/2008) e a intimação para se pronunciar a respeito da diligência (em 20/08/2019). Assim,

“como presente demanda está sendo processada pela Administração Pública há 11 anos”, requereu a aplicação da Prescrição Intercorrente, com base no Art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/99 e Art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal.

Contudo, de acordo com a Súmula nº 11 deste CARF, vinculante, conforme Portaria MF nº 277/2018, não se aplica prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal:

“Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”

É preciso ter em mente que não há prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal haja vista que o prazo prescricional sequer começou a correr, pois a apresentação de impugnação tempestiva (e demais recursos tempestivos) suspende a exigibilidade do crédito tributário e impede o início da contagem do prazo prescricional para a sua cobrança.

O Art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/99, mencionado pelo RECORRENTE, é voltado para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal (no exercício do poder de polícia), conforme abaixo transcrito:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

§ 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição reger-se-á pelo prazo previsto na lei penal.

Tanto é que o art. 1º-A da mesma Lei nº 9.873/99 dispõe que o resultado da ação punitiva da Administração Pública Federal poderá originar crédito não tributário:

Art. 1º-A. Constituído definitivamente o crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor.

Isto porque, conforme disciplina o art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, tributo é toda prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ou seja, resta evidente que as normas da Lei nº 9.873/99 não se aplicam ao processo administrativo fiscal (apuração de tributos), o qual é regido pelo Decreto nº 70.235/72 e nada dispõe acerca da prescrição intercorrente.

Ademais, o Art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal também não atende ao pleito do RECORRENTE pois ele traça diretriz acerca da razoável duração do processo, nada dispondo sobre penalidade ou prazo de tramitação até decisão definitiva.

Sendo assim, não há como acatar o pleito do RECORRENTE.

Da Decadência

De ofício, passo a analisar a eventual decadência parcial neste caso. É que o lançamento se refere aos anos-calendário 2001 e 2004, ao passo que o contribuinte apenas tomou ciência do auto de infração em 12/07/2007 (fl. 288). Portanto, deve-se analisar a decadência em relação ao ano-calendário 2001.

Quanto à suposta decadência, é preciso esclarecer que o fato gerador do IRPF é complexo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

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

Ano-calendário: 2005,2006

IRPF. DECADÊNCIA. FATO GERADOR QUE SOMENTE SE APERFEIÇO A NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO.

O fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Assim, como não houve o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a intimação do contribuinte da lavratura do auto de infração, deve-se afastar a alegação de decadência do crédito tributário.

(...)”

Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

(acórdão nº 2402-005.594; 19/01/2017)

Por outro lado, no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), em 12 de agosto de 2009, com acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento**

antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, **ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (*grifou-se*)

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido prolatada sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão supramencionada deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de

2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, em relação ao ano-calendário 2001, houve pagamento antecipado de imposto de renda, a título de imposto retido na fonte, conforme comprova a declaração de ajuste anual de fls. 07/14 assim como a apuração de fl. 275, o que ensejaria a contagem nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Resta saber se houve a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese que seria aplicável o art. 173, I, CTN.

No caso, a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150%; no entanto, o Termo de Constatação Fiscal foi bastante singelo ao motivar a aplicação de tal penalidade. Transcreve-se abaixo a única passagem do TCF que trata da multa qualificada (fl. 281):

A multa de ofício aplicada é de 150%, tendo em vista que o contribuinte reduziu sistematicamente a base de cálculo do imposto de renda pessoa física, incluindo em sua contabilidade despesas não dedutíveis pela legislação vigente ou não comprovando o efetivo pagamento.

Concomitantemente com a lavratura do infração, e em conformidade com o Decreto nº 2.730/98 e Portaria SRF nº 326, de 15/03/2005, está sendo formalizada Representação Fiscal Para Fins Penais ao Ministério Público Federal.

Ou seja, é possível constatar que o único fato que ensejou a aplicação da multa foi a inclusão de despesas não dedutíveis ou cujo pagamento não foi comprovado.

Como se sabe, 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.

Em que pese os argumentos anteriormente apresentados, não foram trazidos aos autos documentos ou fatos – além da glosa da dedução de despesas rurais por falta de comprovação do pagamento ou por ausência de previsão autorizativa para a dedução – que pudessem demonstrar o deliberado intuito do RECORRENTE de levar o fisco a erro.

Neste sentido, compreendo aplicável ao caso o entendimento consolidado na Súmula nº 25 do CARF que dispõe que “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*”.

Ou seja, 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 (conforme redação vigente à época dos fatos). 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, a autoridade fiscalizadora não conseguiu comprovar, com a exatidão e certeza necessárias, o dolo do contribuinte em praticar ardilosa conduta em relação a tais fatos geradores, não sendo suficiente a alegação de que houve uma redução “*sistemática da base de cálculo*” em relação às despesas rurais declaradas.

A própria jurisprudência sumulada deste Conselho Administrativo aponta nesse entendimento, consoante se extrai da dicção das Súmulas CARF nº 14 e nº 25:

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)

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).

Da mesma forma que a omissão de receitas não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, sendo necessário comprovar o dolo para práticas de fraude, conluio ou sonegação, a simples glosa de despesas também não autoriza a qualificação da multa se não for comprovada a prática daquelas condutas.

Por esta razão, entendo que, no presente caso, não restou comprovada a prática de dolo, fraude ou simulação, o que seria capaz de deslocar o termo *a quo* do lustro decadencial conforme disposto no art. 173, I, CTN.

Portanto, o prazo decadencial a ser aplicado no presente caso é aquele do art. 150, §4º, do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Como exposto, o fato gerador do IRPF é complexo, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário. Neste sentido, em relação ao ano-calendário 2001, o fato gerador ocorreu em 31/12/2001.

Portanto, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, o lançamento relativo ao ano-calendário 2001 poderia ocorrer até 31/12/2006. Contudo, o contribuinte apenas tomou ciência do presente lançamento em 12/07/2007. Desta forma, reconheço a decadência do lançamento relativo ao ano-calendário 2001.

Tal reconhecimento implica na extinção do crédito tributário objeto deste processo. É que permanecendo inalterado o prejuízo da atividade rural declarado pelo contribuinte no ano-calendário 2001, este, somado aos prejuízos dos anos-calendário 2002 e 2003 (reconhecidos pela fiscalização), seria suficiente para compensar o resultado da atividade rural relativo ao ano-calendário 2004, conforme adiante explanado.

Do Resultado da Atividade Rural – Reanálise após Reconhecimento da Decadência do ano-calendário 2001

De início, faz-se necessário corrigir um erro de fato perpetrado pelo RECORRENTE em sua impugnação e mantido pela DRJ, qual seja, a não ocorrência do arbitramento no presente caso.

Percebe-se da Impugnação do RECORRENTE (bem como de seu Recurso Voluntário) que o mesmo se insurge contra um suposto arbitramento do resultado da atividade rural, mediante a aplicação do percentual de 20% incidente sobre a Receita Bruta.

Acontece que o resultado da Atividade Rural não foi apurado mediante a aplicação do percentual de arbitramento, mas sim considerando o valor obtido após as deduções permitidas.

A confusão ocorreu, muito provavelmente, porque a autoridade fiscalizadora afirmou que iria comparar os dois resultados (obtido mediante arbitramento e o obtido após as glosas da dedução) e tributar o de menor valor, sem especificar no termo de constatação fiscal qual foi o critério efetivamente adotado.

Contudo, ao se analisar as planilhas comparativas de fls. 283/286, fica evidente que o método de apuração que resultou no menor valor tributável foi considerando o valor obtido após as deduções permitidas.

CONTRIBUINTE: JOSÉ RUFFATTO PEREIRA
CPF: 006.534.038/87



Receita Federal

APURAÇÃO DO RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL - ANO-CALENDÁRIO DE 2001		Valor Declarado pelo contribuinte	Valor Apurado pela fiscalização
A	Receita da atividade rural informada na DIRPF	4.277.270,78	4.277.270,78
B	Receita do Condomínio de produtores	1.401.981,55	1.401.981,55
C	Receita informada na DIRPF menos receita do condomínio de produtores	2.875.289,23	2.875.289,23
D	Despesa da atividade rural informada na DIRPF	4.193.667,34	4.193.667,34
E	Despesa do condomínio de produtores	1.401.981,55	1.401.981,55
F	Despesa informada na DIRPF menos despesa do condomínio de produtores (D - E)	2.791.685,79	2.791.685,79
G	Glosa de despesas não dedutíveis e de despesas que o contribuinte não comprovou o efetivo pagamento, conforme planilha que acompanhou o termo de Intimação Fiscal de 12/06/2007	0,00	258.536,46
H	Despesa linha F menos glosa de despesa linha G	2.791.685,79	2.533.149,31
I	Resultado (Linha C - Linha H)	83.603,44	342.139,92
J	Prejuízo de exercício anterior	256.031,19	256.031,19
K	Resultado após a compensação de prejuízo	-172.427,75	86.108,73
L	Opção pelo arbitramento sobre a receita bruta (20% da linha C)	575.057,85	575.057,85
M	Resultado Tributável (menor valor entre as linhas K ou L)		86.108,73

Tomando como exemplo o ano calendário de 2001, caso a fiscalização tivesse optado por tributar com base no arbitramento do resultado da atividade rural, a base de cálculo tributável no ano de 2001 seria de R\$ 575.057,85, e não de R\$ 86.108,73 (fls. 275). A mesma lógica vale para todos os anos-calendários.

Ademais, quando da diligência, a autoridade fiscal efetuou esta mesma comparação a fim de apurar o resultado mais vantajoso para o contribuinte (fls. 1218/1225).

Desse modo, todos os argumentos do RECORRENTE acerca da impossibilidade de tributar os rendimentos da atividade rural com base no arbitramento não merecem prosperar, posto que não ocorreu arbitramento no presente caso.

Pois bem, resta agora analisar o resultado da atividade rural nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004 após o reconhecimento da decadência em relação ao ano-calendário 2001.

Conforme exposto, o RECORRENTE apresentou diversos documentos junto ao recurso voluntário, o que motivou a baixa do processo em diligência para análise das comprovações de despesa.

A autoridade lançadora foi bastante minuciosa e realizou um trabalho primoroso quando da diligência. Ao verificar cada uma das notas individualizadamente, conforme demonstrativo de fls. 1209/1215, aceitou diversas despesas e, conseqüentemente, anulou a glosa que havia efetuado; ao passo que não acatou outras despesas, motivando cada não aceitação. O demonstrativo aponta as folhas em que cada nota se encontra.

Como consequência da comprovação parcial das despesas, a autoridade fiscal elaborou a nova recomposição dos valores em relação aos anos-calendário 2001 a 2004,

considerando a anulação parcial das glosas em cada ano, conforme demonstrado no Termo de Diligência (fls. 1218/1225). Segue, abaixo, o resumo do lançamento após a diligência (fl. 1225):

ANO	BASE DE CÁLCULO	
	DA FISCALIZAÇÃO	DA DILIGÊNCIA
2001	86.108,73	18.608,22
2002	-102.092,74	-247.299,65
2003	-226.658,58	-512.955,15
2004	432.050,20	124.923,84

No entanto, de acordo com o já explanado, os fatos envolvendo o ano-calendário 2001 não poderiam ser alcançados pelo presente lançamento, em razão da decadência. Sendo assim, para o ano-calendário 2001, não podem ser aceitas as glosas realizadas pela fiscalização, mesmo aquelas mantidas após a diligência. Com isso, deve ser mantido o resultado declarado pelo contribuinte naquele ano, que, antes da compensação com o prejuízo de exercício anterior, foi de R\$ 83.603,44. Assim, este valor deve ser completamente compensado com o prejuízo acumulado de exercícios anteriores.

Importante frisar que não houve qualquer discussão sobre o prejuízo acumulado de anos anteriores. No ano-calendário 2001, o contribuinte possuía prejuízo acumulado de R\$ 256.031,19 (fl. 1220), o qual foi mantido pela fiscalização; porém, totalmente consumido pelo resultado apurado pela fiscalização após a diligência (R\$ 274.639,41). Este resultado somente foi apurado neste montante em razão da glosa de despesa que, após a diligência, foi da ordem de R\$ 191.035,97 (R\$ 258.536,48 apurado inicialmente menos os R\$ 67.500,51 anulados em razão da diligência).

Como visto, esta glosa não poderia existir em razão da decadência. Assim, anulando-se completamente a glosa, tem-se que o resultado relativo ao ano-calendário 2001 foi o declarado inicialmente pelo contribuinte, ou seja, de R\$ 83.603,44. Após compensação com o prejuízo acumulado de R\$ 256.031,19 (sobre o qual, repita-se, não houve discussão), infere-se que o resultado da atividade rural foi um prejuízo de R\$ 172.427,75, o qual deve ser transportado para os períodos subsequentes.

No ano-calendário 2002, a fiscalização (após a diligência – fl. 1221) apurou como resultado um prejuízo de R\$ 247.299,65. Este prejuízo, portanto, deve ser ainda maior, em razão do prejuízo no ano anterior (R\$ 172.427,75). Assim, o prejuízo acumulado ao final do ano-calendário 2002 deve ser de R\$ 419.727,40.

O mesmo movimento deve ser observado em relação ao ano-calendário 2003, quando a fiscalização (após diligência – fl. 1223) apurou como resultado um prejuízo de 265.655,50. Assim, o prejuízo acumulado ao final do ano-calendário 2003 deve ser de R\$ 685.382,90 (R\$ 265.655,50 + R\$ 419.727,40).

Finalmente, na apuração do resultado relativo ao ano-calendário 2004, a fiscalização (após a diligência – fl. 1224) apurou um resultado positivo de R\$ 637.878,99. Houve lançamento de crédito tributário pois esse resultado seria superior ao prejuízo acumulado apurado pela fiscalização anteriormente (R\$ 512.955,15). Contudo, após a retificação acima demonstrada, constata-se que o prejuízo acumulado que deve ser considerado no ano-calendário 2004 é da ordem de R\$ 685.382,90, o que é suficiente para compensar o resultado apurado pela

fiscalização. No final, ainda restará um prejuízo acumulado de R\$ 47.503,91 para ser utilizado nos anos seguintes.

Feitos esses esclarecimentos, entendo não mais existir crédito tributário a ser cobrado no presente processo.

Contudo, acredito ser de rigor reconhecer a procedência parcial do lançamento apenas para ajustar o valor do prejuízo acumulado ao final do ano-calendário 2004. É que o contribuinte havia apurado um prejuízo de R\$ 458.976,35. Contudo, em decorrência das corretas glosas efetuadas nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, este prejuízo acumulado deve ser ajustado para R\$ 47.503,91 ao final do ano-calendário 2004.

MÉRITO

Quanto ao mérito, a despeito de não subsistir crédito tributário a ser cobrado, entendo que devem ser mantidas as razões da autoridade lançadora, assim como as razões expostas pela DRJ para manutenção da glosa.

Em princípio, para as despesas que não houve comprovação, não há como sequer questionar a glosa. Conforme dispõe o art. 60, §1º, do RIR/99 (vigente à época dos fatos): “o contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição”.

Outras despesas deduzidas pelo contribuinte não podem subsistir. Como é o caso da CPMF, que era um tributo pago por movimentação financeira. Ou seja, não era uma despesa de custeio, investimento ou demais valores que integram a atividade rural, mas sim um pagamento inerente a qualquer movimentação financeira em qualquer segmento de atividade. Portanto, não há previsão legal para a sua dedução da atividade rural, nos termos do art. 62 do RIR/99.

O mesmo pode ser dito do ITCMD pago quando da aquisição de terras. O contribuinte afirma o seguinte: “o que não é terra nua é considerado investimento na atividade rural e, portanto dedutível”. Contudo, este argumento não deve prosperar. Em princípio, por não haver previsão legal permitindo a dedução de despesas com o referido tributo. Ademais, a premissa adotada pelo contribuinte é aplicável em relação à benfeitorias no imóvel adquirido, cujo valor deve ser considerado como despesa da atividade rural. Porém, quando da eventual venda do mesmo imóvel, o valor das benfeitorias deve ser considerado como receita da atividade rural. Deste modo, cai por terra a premissa adotada pelo contribuinte, já que, obviamente, o ITCMD pago quando da aquisição jamais será considerado como receita da atividade rural quando da venda do imóvel.

Quanto às demais despesas (cestas básicas, revistas e jornais), adoto como razões de decidir o trecho do acórdão proferido pela DRJ (fls. 327/328):

Quanto às despesas com a CPMF, ao contrário do que afirma o impugnante, não se enquadram no conceito de despesas dedutíveis de empréstimos contraídos para

financiamento da atividade rural. As deduções, por força do art. 111 do CTN, somente podem ser consideradas quando expressamente previstas pela legislação tributária. Registre-se que o contribuinte sequer comprovou a existência de empréstimos para fins de investimento.

O mesmo se pode dizer das cestas básicas fornecidas aos empregados e das revistas e jornais adquiridos pelo contribuinte. Não há previsão legal para a dedução, uma vez que configuram-se como liberalidade do empregador. Não podem tais despesas serem consideradas como aquelas previstas no art. 62, inciso VII, do RIR/99: atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde.

Sendo assim, no mérito, não devem ser acatadas as razões recursais.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para:

- (i) reconhecer a decadência relativa ao ano-calendário 2001 e, consequentemente reestabelecer o prejuízo acumulado de R\$ 172.427,75 ao final do referido ano-calendário 2001;
- (ii) como consequência, cancelar a exigência do crédito tributário lançado em relação aos anos-calendário 2001 (atingido pela decadência) e 2004 (compensado com o prejuízo acumulado);
- (iii) ajustar o prejuízo acumulado ao final do ano-calendário 2004 para R\$ 47.503,91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim