



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.726411/2021-88
ACÓRDÃO	2101-002.875 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SINÉSIO DANILO REIS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018, 2019, 2020

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. CARF. COMPETÊNCIA RECURSAL.

1. A fase litigiosa se instaura com a impugnação. 2. Às instâncias julgadoras compete o julgamento de matérias controversas, no limite em que impugnadas. 3. À segunda Seção do CARF cabe processar e julgar tão somente recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação relativa à matéria de sua competência. 4. Preclusão consumativa é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto. Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, precluindo o direito de fazê-lo posteriormente.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

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

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

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos na legislação tributária, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Por expressa determinação legal, a multa de ofício de 75% é aplicável em casos de omissão de rendimentos, devendo a multa ser qualificada 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relativas às sanções confiscatórias e à imputação de responsabilidade solidária, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Antonio Sávio Nastureles – Presidente em exercício e relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Marcelo de Sousa Sáteles (suplente convocado), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa e Antonio Sávio Nastureles.

RELATÓRIO

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls. 1837/1881) interposto em face do Acórdão nº 105-009.007 (e-fls. 1779/1824) exarado em 29/09/2022, que julgou procedente em parte a impugnação (e-fls. 1246/1292) apresentada em face do Auto-de-Infração (e-fls. 1212/1230) referente a Imposto de Renda Pessoa Física, acompanhado do Relatório Fiscal (e-fls. 1130/1182).

LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO

2. No **item 2.3**, intitulado “INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS” (e-fls. 1140/1174) do Relatório Fiscal, pode-se divisar os tópicos que descrevem as infrações:

2.3.1 – Omissão de receitas da atividade rural (e-fls. 1141/1145):

A) Omissão de registro de notas fiscais¹;

B) Omissão de receitas decorrentes da transferência de produtos a terceiros²;

2.3.2 – Falta de registro de devoluções de despesas com compras (e-fls. 1145/1146);

2.3.3 – Glosa de despesas – Notas Fiscais emitidas por empresas que não estavam em operação (e-fls. 1147/1169);

2.3.4 Glosa de despesas escrituradas (e-fls. 1170/1172);

2.3.4 Glosa de despesas bancárias (e-fls. 1172/1174).

2.1. No **item 3**, intitulado “DA SONEGAÇÃO E DA FRAUDE” (e-fls. 1175/1178) a autoridade fiscal constata que nas infrações descritas nos subitens 2.3.1 e 2.3.3 está evidenciado o intuito de sonegação e fraude, motivo que ensejou a aplicação da multa qualificada (item 4 do Relatório Fiscal, às e-fls. 1179/1180).

2.2. No **item 5**, intitulado “DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA” (e-fls. 1180), feita imputação de responsabilidade solidária à cônjuge do Recorrente com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL

3. Faz-se a transcrição de trechos do relatório na decisão de piso relacionados à instauração do contencioso administrativo fiscal.

Início da transcrição do relatório do Acórdão nº 105-009.007

Da Impugnação

Irresignado com o lançamento, o contribuinte apresentou, por meio de procurador, a impugnação de fls. 1246/1292, na qual, resumidamente, argumenta:

I – Fatos e Fundamentos jurídicos do Auto de Infração

- na autuação, a Fiscalização alterou a base de cálculo do IR, através da inclusão de receitas tidas por omissas e da glosa de custos e despesas que entendeu como não comprovados ou não relacionados com a atividade rural;

- além da fixação da multa de ofício em 75% sobre a diferença do imposto apurada, entendeu a Fiscalização que as condutas de omissão de receitas e de escrituração de despesas contratadas com empresas que não estavam em operação denotariam intuito de sonegação e fraude, razão pela qual, no tocante

¹ Anexo 1 (e-fls. 1184/1187) traz a relação das notas fiscais relativas a vendas efetuadas pelo contribuinte cujo registro não se encontra nos livros caixa da atividade rural.

² Anexo 2 (e-fls. 1188/1189) traz a relação das notas fiscais de devoluções de grãos (produtos transferidos a terceiros, sem justificativas, considerados como receita da atividade rural).

ao imposto apurado com base nestas condutas, foi fixada multa de ofício qualificada no percentual de 150%. Além disto, foi imputada à esposa do Impugnante a condição de responsável solidário;

- com base na documentação apresentada, em cotejo com a Declaração de Ajuste Anual da Impugnante das referidas competências, o Auditor Fiscal tentou, sem sucesso, reconstituir a escrituração da atividade rural do Impugnante nos anos-calendário autuados, utilizando, a pretexto de "respeitar" a opção do contribuinte, a tributação pelo resultado real (atualmente prevista no art. 56 do RIR/2018), mesmo em um cenário de escrituração contábil bastante rudimentar;

- o ponto central desta defesa, portanto, é que a autuação com base na apuração do resultado real foi indevida e deveria ter ocorrido com base no resultado arbitrado pela Fiscalização, conforme determinado pelo art. 53, § 2º, do RIR/2018; e

- em linhas gerais, as razões para a procedência da impugnação consistem nas seguintes razões de fato e de direito:

(i) Nulidade do lançamento por erro de capitulação legal;

(ii) Nulidade do lançamento pela incorreta apuração da base de cálculo tributável, haja vista a inidoneidade da escrituração e a impossibilidade de determinação do resultado real com mínima fidelidade, o que leva à necessidade de arbitramento do resultado, o que é demonstrado pelos seguintes elementos:

(ii.a) A absoluta irrealidade do resultado da atividade frente à receita bruta apurados pela fiscalização e a impossibilidade de tributo adquirir características de sanção;

(ii.b) Que a própria ausência ou não apresentação da escrituração seria causa para o resultado arbitrado, de modo que o não arbitramento no presente caso viola a razoabilidade e a proporcionalidade;

(ii.c) No tocante à glosa das despesas com insumos devolvidos e não escriturados, a ausência de escrituração das despesas;

(ii.d) A inclusão pela Fiscalização, ano ano-calendário de 2019, de despesas que não haviam sido escrituradas - o que gerou um resultado apurado pelo fisco que, naquele ano, é consequentemente próximo da realidade;

(ii.e) Despesas financeiras indevidamente glosadas;

(iii) Ilegalidade da responsabilização solidária - ausência de prática em conjunto do mesmo fato gerador;

(iv) Subsidiariamente:

(iv.a) Necessidade de redução do imposto lançado com base na tributação pelo arbitramento;

(iv.b) Necessidade de redução do percentual da multa qualificada de 150% - vedação ao confisco;

(iv.c) Necessidade de afastamento da glosa das despesas atinentes à correção monetária sobre pagamento de empréstimos bancários e ao imposto sobre a propriedade territorial rural.

II – Das Razões para a Improcedência do Auto de Infração

(A) Introdução – Aspectos Essenciais para a Compreensão do Contexto desta Discussão

- o Impugnante é pessoa de origem simples cuja dedicação é voltada integralmente à produção rural, que é exercida através de um incessante e diuturno trabalho de formação de lavoura e colheita, em um cenário sempre submetido a variáveis de grande incerteza como o clima, taxas de juros e o preço das commodities;
- seu ofício e formação são integralmente voltados ao exercício da sua atividade-fim, o que importa, via de regra, na pouca familiaridade com temáticas de gestão financeira e contábil. Esta é uma realidade bastante típica neste segmento rural de médios produtores;
- o próprio Relatório da Ação Fiscal refere que o Impugnante teve um crescimento nas áreas cultivadas ao longo dos exercícios fiscalizados. Esta situação, sobretudo, foi fruto da sua capacidade de trabalho, sem prejuízo de que também se deu em grande parte devido a ter o Impugnante estado bastante alavancado financeiramente, isto é, sua atividade foi exercida a partir da tomada de dívidas bancárias que financiam sua produção (o que, aliás, é bastante comum no cenário dos produtores rurais de todo o País);
- o fato é que algumas despesas indevidamente apuradas se deram por força e obra dos profissionais anteriormente responsáveis pela contabilidade do Impugnante, que lucravam com a utilização de notas fiscais "frias";
- o Impugnante foi, nesta medida, também vítima de toda esta situação, inclusive porque o penalizou indevidamente, pela opção de regime tributário mais gravoso;
- não está aqui se advogando em prol da tese que teria sido necessária certa sensibilidade por parte da Fiscalização ao estabelecer a forma de tributação pelo regime presumido quanto às demais competências, quando, sabe-se, este regime é por essência optativo. O que está se dizendo é que uma análise não sancionadora do caso conduz, de forma fácil e inequívoca, para um nítido e injusto excesso de exação contra o Impugnante, através da constituição de crédito tributário de Imposto de Renda sobre uma apuração totalmente equivocada e irreal, que imputou ao contribuinte, nos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018 respectivamente, resultados da atividade rural em percentuais de 56,97%, 60,51% e 37,95% sobre a receita bruta;

- não se está defendendo a ideia de que a autuação deveria ter ocorrido pela opção mais benéfica disponível ao contribuinte, pelo resultado presumido, limitado a 20% da receita bruta, mas sim que, como consequência de uma apuração de resultados absolutamente inexata e impossível de ser efetivada, deveria o Auditor Fiscal ter reconhecido a impossibilidade de reconstituição fidedigna da escrituração contábil e calculado o imposto sobre a base arbitrada, que não por acaso também é, tal como o resultado presumido, limitado em 20% da receita bruta;
- a questão central é que os resultados que o Auto de Infração atribuiu ao Impugnante são absolutamente irreais. Com efeito, a única conclusão possível, diante do resultado da atividade rural apurado pela Fiscalização nos anos de 2016, 2017 e 2018, é que a escrituração da atividade do Impugnante, ainda que existente de forma rudimentar, era inidônea, imprestável; e
- o lançamento do tributo deveria ter ocorrido, em respeito à exigência legal do art. 53, § 2º, do RIR/2018 e do art. 18, § 2º, da Lei nº 9.250/1995, pela sistemática do arbitramento.

(B) Nulidade por Erro de Capitulação Legal³

- alega a ocorrência de vício material no Auto de Infração, atinente à capitulação legal da sistemática de apuração do resultado da atividade rural e atinente à capitulação legal das glosas de despesas utilizadas para embasar o lançamento do imposto;
- alega que o enquadramento legal pelos artigos 71 do RIR/99 e 63 do RIR/18 não guarda relação com o caso, na medida em que este dispositivo prevê a hipótese de apuração pelo resultado presumido (limitado a 20% da receita bruta);
- os fundamentos apresentados pela Fiscalização no Relatório Fiscal denotam que teria "restado mantida a opção" do contribuinte pela tributação pelo resultado real. Todavia, é indicado que o enquadramento legal da autuação tem como base o lucro presumido, previsto no art. 71 do RIR/99 e no art. 63 do RIR/2018, havendo, assim, verdadeira incompatibilidade entre a fundamentação e a capitulação legal utilizada no Auto de Infração, com base no lucro presumido, o que revela erro material no lançamento;
- além disso, alega que foi atribuída responsabilidade solidária à esposa do Impugnante, com fundamento no art. 124, II, do CTN, que estabelece como solidariamente responsável "as pessoas expressamente designadas por lei";
- inexistindo enquadramento legal em complementação ao art. 124, II, do CTN, resta prejudicado o direito de defesa do Impugnante, causando, por consequência, vício no lançamento. Apresentou trechos de julgados do Carf; e
- alega que deve ser reconhecida a ocorrência de vícios no lançamento, anulando-se o Auto de Infração diante do equívoco da capitulação legal.

³ Questionamento repisado no recurso voluntário (e-fls. 1843/1848) – nota do relator no CARF.

(C) Nulidade pela Incorreta Determinação da Base de Cálculo do Imposto Lançado – Escrituração Inidônea – Impossibilidade de Determinação do Resultado Real – Necessidade de Arbitramento do Resultado⁴

(C.1) A Inexatidão e Irrealidade do Resultado da Atividade Frente à Receita Bruta Apurados pela Fiscalização

Impossibilidade de o Tributo Adquirir Características de Sanção

Incidência do art. 53, § 2º, do RIR/2018 e art. 18, § 2º, da Lei nº 9.250/1995

- a legislação prevê o arbitramento como forma de apuração do resultado da atividade rural, que constitui dever do Fisco quando, em fiscalização, constatar a inexistência de escrituração do contribuinte ou, se existente a escrituração, constatar a impossibilidade de sua reconstituição fidedigna, isto é, a sua inidoneidade/imprestabilidade;

- assinala que a utilização da apuração pelo resultado real se deu com base no entendimento de que "não cabe à fiscalização alterar a opção exercida pelo contribuinte, haja vista que depois de iniciado o procedimento fiscal não é possível alterar de ofício a declaração da renda e tampouco pode o contribuinte fazê-lo em virtude da perda da espontaneidade";

- expressa que, ao contrário do entendimento da Fiscalização, as deficiências da escrituração são, no presente caso, insanáveis e levam sim à conclusão de que a escrituração é efetivamente inidônea, não sendo possível pelos elementos documentais colhidos durante o Procedimento Fiscal suplantar, com segurança, as irregularidades da escrituração e determinar os resultados efetivamente auferidos pelo Impugnante;

- afirma que trechos do Relatório Fiscal são contraditórios;

- alega que a escrituração da atividade do Impugnante era de tal forma inexata, omissa e imprecisa, por conta do esquema fraudulento praticado por terceiros, que efetivamente não foi possível ao Auditor Fiscal reconstituí-la, nos anos-calendários de 2016, 2017 e 2018, com fidelidade mínima;

- o primeiro fato que demonstra a inidoneidade da escrituração, e que a Fiscalização não logrou êxito em reconstituí-la com fidelidade mínima, e a impossibilidade de que os resultados tributáveis da atividade rural apurados pelo Auditor Fiscal correspondam aos efetivamente auferidos, porque não refletem uma situação possível de ocorrer fática, material e economicamente;

- o Auditor Fiscal simplesmente imputou ao Impugnante, à exceção do ano-calendário 2019 (que teve um resultado realista, no percentual de 9,46%), resultados *absurdamente elevados, irreais*: em percentuais de 56,97% (ano-calendário 2016), 60,51% (ano-calendário 2017) e 37,95% (ano-calendário 2018), como se o Impugnante simplesmente não tivesse despesas;

⁴ Questionamentos repetidos no recurso voluntário (e-fls. 1848/1869) – nota do relator no CARF.

- a irreabilidade da diferença entre a receita bruta e o resultado apurados pela Fiscalização nos anos de 2016, 2017 e 2018 é gritante. O Auditor Fiscal simplesmente glosou todas as despesas que considerou não comprovadas;
- deveria partir-se do pressuposto de que algumas despesas escrituradas não comprovadas podem ter efetivamente ocorrido e que outras despesas não escrituradas também podem ter efetivamente ocorrido, comprovadas ou não;
- deveria a Fiscalização verificar se a glosa das despesas, desacompanhada da inclusão de outras despesas ocorridas e não escrituradas, leva por si só à manutenção, ao menos minimamente, da integridade e da proximidade da escrituração com o que efetivamente ocorre em casos semelhantes, isto é, no cotidiano o agronegócio do País;
- os produtores rurais possuem despesas com insumos para sua atividade (sementes, defensivos, maquinário, etc) e realizam gastos com investimentos (empréstimos rurais), o que parece ter sido desconsiderado pelo Auditor Fiscal no presente caso;
- o fato de que o Impugnante não tenha conseguido, no momento do Procedimento Fiscal e nem na presente Impugnação, apresentar todos os comprovantes de despesas não leva a crer que despesas não tenham efetivamente existido, apenas ressalta a, na prática, inexistente contabilidade do Impugnante;
- assinala que a atividade administrativa de lançamento se trata de ato vinculado e obrigatório, e que a atuação dos agentes públicos deve seguir o princípio da impessoalidade;
- caberia à Fiscalização considerar o conjunto probatório sob sua análise e verificar que efetivamente é o caso da tributação pelo arbitramento. E não simplesmente manter a opção do contribuinte pela tributação pelo resultado real, de modo indiscriminado e sem atentar para suas consequências, como que imputando, pela via do tributo cobrado, sanção pela ilicitude supostamente identificada;
- alega que tendo havido a incorreta identificação da base de cálculo, há vício material no lançamento, devendo ser reconhecida a nulidade do lançamento, cancelando-se integralmente o Auto de Infração impugnado; e
- o impugnante apresenta textos doutrinários e textos de jurisprudência administrativa.

Os Demais Elementos que Demonstrem a Inidoneidade da Escrituração

(C.2) Da Razoabilidade/Proporcionalidade - A Ausência ou não Apresentação da Escrituração Seria Causa para o Resultado Arbitrado – Contribuinte Penalizado pela Documentação que Apresentou⁵

⁵ Questionamento repisado no recurso voluntários (e-fls. 1869)

- recorda que o art. 2º da Lei nº 9.784/1999 estabelece que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”;

- alega que é imperioso que se analise a necessidade do arbitramento do resultado também sob a ótica dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. É que, caso o Impugnante, por negligência sua, não tivesse nenhuma escrituração nos anos fiscalizados ou não tivesse atendido à intimação da Fiscalização para apresentar seus livros caixa, teria sido autuada com base no resultado arbitrado, conforme prevê o RIR 2018 em seu art. 53, § 2º e a Lei nº 9.250/1995, em seu art. 18, § 2º;

- a presente autuação representa, na prática, incentivo da Fiscalização para que os contribuintes não realizem sua escrituração ou não a apresentem ao Fisco, pois, do contrário – como ocorrido com a Impugnante – estarão sujeitos a uma análise arbitrária e superficial do Fisco; e

- alega que, objetivamente, o Impugnante está sendo punido pela própria prova que apresentou à Fiscalização, situação perversa e que atenta contra os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade da Administração Pública.

(C.3) Glosa das Despesas com Insumos Devolvidos e não Escriturados – Ausência de Escrituração das Despesas⁶

- o Auditor Fiscal relacionou, no Anexo 03, uma série de notas fiscais de devolução de compras realizadas pelo Impugnante que não teriam sido escrituradas. Assim, a ausência do registro destas notas fiscais de devolução teria implicado em uma despesa indevida, pois não teria anulado a despesa da compra dos insumos;

- refere que não se verifica na escrituração do Impugnante a escrituração destas mesmas compras de insumos. Em outras palavras, a Fiscalização não fez prova de que referidas despesas haviam sido anteriormente registradas;

- a título de exemplo, o contribuinte apresenta a seguinte tabela com notas de devolução:

Data da emissão	Número da nota fiscal de devolução	Valor da nota
16/12/2016	70761	R\$ 14.000,00
30/06/2016	25310	R\$ 11.534,49
24/11/2016	141278	R\$ 37.500,00
06/10/2017	41987	R\$ 79.296,42
10/08/2017	60857	R\$ 40.040,00
14/11/2017	42502	R\$ 109.693,00
26/04/2018	43645	R\$ 47.542,80
22/12/2018	45688	R\$ 60.750,00

⁶ Questionamento repisado com relação às parcelas não excluídas pela decisão de piso – nota do relator no CARF.

- refere que pelo que se verifica do campo "*data de vencimento da primeira parcela*" de algumas notas, as devoluções ocorreram em períodos extremamente próximos das aquisições;

- todavia mesmo que pudessem se referir a despesas supostamente escrituradas em 2015 (atinentes, por exemplo, a devoluções ocorridas em janeiro do ano-calendário de 2016), caberia ao Fisco ter solicitado também o livro-caixa de 2015 para verificar se houve o registro das despesas. Apenas assim se poderia reconstituir com fidelidade a escrituração do Impugnante e estabelecer, com segurança, os resultados "*efetivamente auferidos pelo contribuinte*"; e

- a glosa de despesa que sequer havia sido registrada, que tornaria irrelevante o não registro da devolução da compra, importou na indevida diminuição do montante das despesas que efetivamente ocorreram no período, tornando ainda mais precária a já deficiente escrituração do Impugnante.

(C.4) A Inclusão, no Ano-calendário de 2019 de Despesas que não haviam sido escrituradas – Resultado Apurado pelo Fisco que, naquele ano, é consequentemente próximo da realidade⁷

- a inclusão, no ano-calendário 2019, de despesas que não haviam sido escrituradas ocasionou, obviamente, a apuração de um resultado bastante fidedigno e próximo da realidade do setor econômico da produção rural, no percentual de 9,46%.

(C.5) Despesas Financeiras Indevidamente Glosadas⁸

- corrobora a inexatidão da apuração realizada pela Fiscalização o fato de na Impugnação o contribuinte apresentar contratos e informativos bancários atinentes a financiamentos que originaram despesas financeiras escrituradas nos anos-calendários 2016, 2017 e 2018;

- as irregularidades identificadas pelo Auditor Fiscal não foram suplantadas de modo minimamente suficiente, que permitisse uma apuração do resultado da atividade próximo da realidade econômica e fática, que foram glosadas indevidamente diversas despesas financeiras efetivamente ocorridas, apenas não comprovadas durante o Procedimento Fiscal;

- anexa-se à defesa, entre outros, os contratos de Cédula Rural Pignoratícia firmados com o Banco do Brasil de números 4005092, 4007894, 4006262, 4007895, 4007267, 4008023, 4007829, 4008213, 4007830 e 4008811, bem como informativos bancários que comprovam a efetiva ocorrência de diversas despesas bancárias que foram indevidamente glosadas nos anos-calendários de 2016 e 2017;

⁷ Questionamento repisado às e-fls. 1870/1872 do Recurso Voluntário – nota do relator no CARF.

⁸ Questionamento repisado às e-fls. 1872/1874, com relação às parcelas não excluídas pela decisão de piso – nota do relator no CARF.

- refere que todas as despesas bancárias do banco do Brasil registradas nos livros-caixa de 2016 foram glosadas e que os documentos anexados comprovam juros no valor aproximado de R\$ 512.193,51 com o referido banco;

- expõe que tal dado reforça a constatação de que as receitas que haviam sido omitidas foram todas identificadas pela Fiscalização, porque o sistema SPED assim o possibilita. Todavia, as despesas efetivamente ocorridas não foram e não são passíveis de serem identificadas com a mesma precisão, por conta da absolutamente precária (para não dizer, na prática, inexistente) contabilidade da atividade rural do Impugnante; e

-refere que deve ser afastada a glosa de tais despesas, haja vista a comprovação, neste momento, de suas ocorrências.

(D) Subsidiariamente

(D.1) Necessidade de Lançamento pelo Arbitramento do Resultado – Consequente Redução do Imposto Lançado.

- caso não se entenda pela nulidade do lançamento por ocorrência de erro material, deve ao menos haver a readequação da base de cálculo do imposto lançado, para que incida em bases não superiores a 20% do valor da receita bruta apurada pela Fiscalização.

(D.2) Necessidade de Redução do Percentual da Multa Qualificada de 150% - Vedação ao Confisco

- a sanção confiscatória cominada no ato fiscal impugnado demanda a sua improcedência, por violação direta ao art. 150, IV da CF/88, devendo ser reduzida para o percentual de 100% do tributo em cobrança.

(D.3) Necessidade de Afastamento da Glosa das Despesas Atinentes à Correção Monetária sobre o Pagamento de Empréstimos Bancários e ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

- a glosa de tais despesas é indevida, porque se consubstanciam efetivamente em investimentos e despesas de custeio;

- a correção monetária, tal como os juros, se constitui em um recurso financeiro aplicado para desenvolver a atividade rural: se trata de patrimônio do contribuinte utilizado para pagar a contratação de empréstimo bancário rural. Objetivamente, não possui nenhuma diferença em relação aos juros, sendo um investimento na atividade rural, portanto; e

- ao contrário do entendimento da Fiscalização, o valor recolhido a título de Imposto sobre a Propriedade Rural se constitui em gasto necessário à manutenção da fonte produtora e diretamente relacionado com a natureza da atividade exercida, referindo que sem o pagamento (o gasto com) do Imposto sobre a Propriedade Rural, não há manutenção da fonte produtora. Assim, se trata de efetiva despesa de custeio.

(E) Ilegalidade da Responsabilização Solidária – Ausência de Prática em Conjunto do Mesmo Fato Gerador

- alega ser necessário distinguir o interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária com o interesse econômico no resultado na situação que constitui o fato gerador;
- para a caracterização da responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional é imprescindível que ambas as pessoas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante e insuficiente, para fins de responsabilização solidária, que o terceiro apenas se beneficie economicamente do resultado auferido pelo sujeito passivo direto;
- o art. 124, I, do Código Tributário Nacional exige a prática conjunta de fato tipificado na lei tributária. No caso de cônjuges, eventual responsabilidade solidária nada tem a ver com o fato de as pessoas serem casadas, ou coproprietários dos bens, mas sim com a prática em conjunto do fato gerador; e
- a esposa do Impugnante já é sujeito passivo direto no Auto de Infração objeto do processo nº 11000-726.884/2021-85, atinente a imóveis que explora individualmente, de modo que não realizou fato gerador relativo à cobrança realizada em face da Impugnante, devendo ser afastada sua responsabilidade solidária e, sucessivamente, a responsabilidade solidária deve estar limitada aos imóveis de propriedade comum ao casal.

III – Conclusões e Pedidos

- refere que o auto de infração deve ser julgado improcedente e que ele demonstrou:
 - (a) A nulidade do lançamento por erro de capitulação legal;
 - (b) A nulidade do lançamento pela incorreta apuração da base de cálculo do tributo lançado, **que deveria necessariamente ter ocorrido pelo arbitramento exigido pelo art. 53, §2º, do RIR/2018 e pelo art. 18, §2º, da Lei nº 9.250/95**, considerando os diversos elementos que demonstram a **precariedade e inidoneidade** da escrituração e a impossibilidade de determinação do resultado real, a saber:
 - (b. 1) A absoluta irrealidade do resultado da atividade frente à receita bruta apurados pela Fiscalização (resultados em percentuais, nos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018 de 56,97%, 60,51% e 37,95% sobre a receita bruta, respectivamente) e a impossibilidade de tributo adquirir características de sanção;
 - (b.2) Que a ausência ou não apresentação da escrituração, por si só, seria causa para arbitramento do resultado;
 - (b.3) No tocante à glosa das despesas com insumos devolvidos e não escriturados, a ausência de escrituração das despesas;

(b.4) Que a inclusão, ano ano-calendário de 2019, de despesas que não haviam sido escrituradas ocasionou um resultado apurado pelo fisco que, naquele ano, é consequentemente próximo da realidade;

(b.5) A glosa de despesas financeiras efetivamente ocorridas, ora comprovadas nesta defesa;

(b.6) Que, por consequência, os resultados irreais apurados pela Fiscalização demonstram que outras despesas não escrituradas devem necessariamente ter ocorrido, mas que o precário conjunto probatório, e a impossibilidade de comprovação destas despesas, apenas reforçam que, na prática, era inexistente a contabilidade da atividade rural do Impugnante;

(c) A ilegalidade da responsabilização solidária, pela ausência de prática em conjunto do mesmo fato gerador;

(d) Subsidiariamente, a necessidade de: tributação pelo arbitramento, lançando-se o imposto sobre base limitada a 20% da receita bruta, e de redução do percentual da multa qualificada de 150% para 100%; e de afastamento da glosa das despesas atinentes à correção monetária sobre pagamento de empréstimos bancários e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Por fim, a Impugnante requer que a impugnação seja acolhida para que seja declarada a nulidade do Auto de Infração nº 11000.726.411/2021-88, por erro material na determinação da base de cálculo do tributo lançado e por equívoco na capitulação legal da autuação, ou, subsidiariamente, que seja reduzido o IRPF como consequência do acolhimento da necessidade de apuração do resultado tributável pelo arbitramento, a 20% da receita bruta, que seja afastada a responsabilidade solidária e reduzida a multa qualificada para o montante de 100%, ou, ainda, que haja a redução da exação com base na reinclusão das despesas indevidamente glosadas notadamente as despesas financeiras tidas por não comprovadas e as consideradas como não relacionadas à atividade rural (correção monetária sobre o pagamento de empréstimos bancários e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), na forma do exposto.

Final da transcrição do relatório do Acórdão nº 105-009.007

4. Ao Julgar procedente em parte a impugnação mantendo em parte o crédito tributário em litígio, o acórdão recorrido tem a ementa redigida como se segue.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018, 2019, 2020

ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

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

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

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

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

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos na legislação tributária, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Por expressa determinação legal, a multa de ofício de 75% é aplicável em casos de omissão de rendimentos, devendo a multa ser qualificada 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.

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INAPLICABILIDADE.

A vedação constitucional ao confisco dirige-se ao legislador e refere-se exclusivamente a impostos, competindo à autoridade administrativa apenas exigir a multa, nos termos da lei que a instituiu.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Os efeitos da jurisprudência judicial e administrativa no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil somente se aplicam às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo exceto nos casos previstos em lei.

4.1. Verifica-se que a decisão cancelou as glosas de despesas referentes a devoluções de compras como disposto às e-fls. 1808/1809.

4.2. Parte das glosas a título de despesas financeiras também foi cancelada, com base na documentação entregue pelo contribuinte em sede de impugnação, conforme a fundamentação disposta às e-fls. 1809/1816 da decisão de piso.

4.3. A partir dos demonstrativos de apuração do IRPF (e-fls. 1817/1818) e da tabela disposta ao final da decisão recorrida (e-fls. 1824), pode-se ter noção do montante exonerado pela decisão de primeira instância.

Período de Apuração	Fiscalização	Decisão DRJ				
	valor lançado principal	valor excluído	valor mantido principal	Multa (%)	Valor da multa	valor originário (principal + multa)
2016	R\$922.799,85	R\$605.284,25	R\$317.515,60	75%	R\$238.136,70	R\$555.652,30
	R\$2.061.546,27		R\$2.061.546,27	150%	R\$3.092.319,41	R\$5.153.865,68
2017	R\$1.536.262,57	R\$261.685,53	R\$1.274.577,04	75%	R\$955.932,78	R\$2.230.509,82
	R\$2.011.061,90		R\$2.011.061,90	150%	R\$3.016.592,85	R\$5.027.654,75
2018	R\$370.769,91	R\$53.218,17	R\$317.551,74	75%	R\$238.163,81	R\$555.715,55
	R\$1.633.892,39		R\$1.633.892,39	150%	R\$2.450.838,59	R\$4.084.730,98
2019	R\$444.325,91	R\$29.854,42	R\$414.471,49	150%	R\$621.707,24	R\$1.036.178,73
	R\$8.980.658,80	R\$950.042,37	R\$8.030.616,43		R\$10.613.691,36	R\$18.644.307,79

Montante que remanesce em litígio

4.4. A parte inicial do voto inserto na decisão recorrida evidencia que a matéria relacionada à responsabilidade solidária não foi impugnada e, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972 restou preclusa.

5. Ambos, contribuinte e responsável solidário foram cientificados da decisão de primeira instância em 17/11/2022 (e-fls. 1833 e 1834), e interposto o recurso voluntário (e-fls. 1837/1881), protocolado em 16/12/2022 (e-fls. 1835), nas razões de recurso, após breve exposição dos fatos, o recorrente manifesta discordância com os termos da decisão de primeira instância, destacadamente, quanto à alegada *“inidoneidade da escrituração e a impossibilidade de determinação do resultado real com a mínima fidelidade, o que leva à necessidade de arbitramento do resultado”* (e-fls. 1840).

6. A argumentação deduzida na peça recursal se subdivide nos tópicos enumerados a seguir:

III - DAS RAZÕES PARA REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA E JULGAMENTO DE INTEGRAL IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO	e-fls.
(A) NULIDADE POR ERRO DE CAPITULAÇÃO LEGAL	1843/1848
(B) NULIDADE PELA INCORRETA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO LANÇADO – ESCRITURAÇÃO INIDÔNEA – IMPOSSIBILIDADE DE DETERMINAÇÃO DO RESULTADO REAL – NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO DO RESULTADO	1848/
(B.1) A INEXATIDÃO E IRREALIDADE DO RESULTADO DA ATIVIDADE FRENTE À RECEITA BRUTA APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO IMPOSSIBILIDADE DO TRIBUTO ADQUIRIR CARACTERÍSTICAS DE SANÇÃO INCIDÊNCIA DO ART. 53, §2º, DO RIR/2018 E ART. 18, §2º, DA LEI Nº 9.250/9	1848/1869
(B.2) DA RAZOABILIDADE/PROPORCIONALIDADE – A AUSÊNCIA OU NÃO	1869/1870

APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO SERIA CAUSA PARA O RESULTADO ARBITRADO – CONTRIBUINTE PENALIZADO PELA DOCUMENTAÇÃO QUE APRESENTOU	
(B.3) A INCLUSÃO, ANO ANO-CALENDÁRIO DE 2019, DE DESPESAS QUE NÃO HAVIAM SIDO ESCRITURADAS – RESULTADO APURADO PELO FISCO QUE, NAQUELE ANO, É CONSEQUENTEMENTE PRÓXIMO DA REALIDADE	1870/1872
(B.4) DESPESAS INDEVIDAMENTE GLOSADAS – PARCIAL ACOLHIMENTO DA IMPUGNAÇÃO	1872/1874
(C) SUBSIDIARIAMENTE	1874
(C.1) NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PELO ARBITRAMENTO DO RESULTADO – CONSEQUENTE REDUÇÃO DO IMPOSTO LANÇADO	1874
(C.2) NECESSIDADE DE REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA QUALIFICADA DE 150% – VEDAÇÃO AO CONFISCO	1874/1875
(C.3) NECESSIDADE DE AFASTAMENTO INTEGRAL DA GLOSA DAS DESPESAS ATINENTES À CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE PAGAMENTO DE EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS E AO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL	1875/1877
(D) ILEGALIDADE DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA – AUSÊNCIA DE PRÁTICA EM CONJUNTO DO MESMO FATO GERADOR	1877/1878

6.1. Faz-se a transcrição dos pedidos (e-fls. 1879/1881):

IV – CONCLUSÕES E PEDIDOS

Consoante defendido ao longo deste Recurso Voluntário, o Acórdão nº 105-009.007 merece parcial reforma, para que o Auto de Infração seja anulado ou reformado. Para tanto, o Recorrente demonstrou:

(a) A nulidade do lançamento por erro de capitulação legal;

(b) A nulidade do lançamento pela incorreta apuração da base de cálculo do tributo lançado, **que deveria necessariamente ter ocorrido pelo arbitramento exigido pelo art. 53, §2º, do RIR/2018 e pelo art. 18, §2º, da Lei nº 9.250/95**, considerando os diversos elementos que demonstram a **precariedade e inidoneidade** da escrituração e a impossibilidade de determinação do resultado real, a saber:

(b.1) A absoluta irrealidade do resultado da atividade frente à receita bruta apurados pela Fiscalização (resultados em percentuais, nos anos-calendário de 2016, 2017 e 2018, de **56,97%**, **60,51%** e **37,95%** sobre a receita bruta, respectivamente) e a impossibilidade de tributo adquirir características de sanção;

(b.2) Que a ausência ou não apresentação da escrituração, por si só, seria causa para arbitramento do resultado;

(b.3) No tocante à glosa das despesas com insumos devolvidos e não escriturados, a ausência de escrituração das despesas;

(b.4) Que a inclusão, ano ano-calendário de 2019, de despesas que não haviam sido escrituradas ocasionou um resultado apurado pelo fisco que, naquele ano, é consequentemente próximo da realidade;

(b.5) A glosa de despesas financeiras efetivamente ocorridas, comprovadas na Impugnação, e que foram parcialmente acolhidas pela DRJ;

(b.6) Que, por consequência, os resultados *irreais* apurados pela Fiscalização demonstram que outras despesas não escrituradas devem necessariamente ter ocorrido, mas que o precário conjunto probatório, e a impossibilidade de comprovação destas despesas, apenas reforçam que, na prática, era inexistente a contabilidade da atividade rural do Recorrente;

(c) A ilegalidade da responsabilização solidária, pela ausência de prática em conjunto do mesmo fato gerador;

(d) Subsidiariamente, a necessidade de: tributação pelo arbitramento, lançando-se o imposto sobre base limitada a 20% da receita bruta; de redução do percentual da multa qualificada de 150% para 100%; e de afastamento integral da glosa das despesas atinentes à correção monetária sobre pagamento de empréstimos bancários e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Ante o exposto, o **Recorrente** requer o provimento deste Recurso Voluntário, para que seja parcialmente reformado o Acórdão nº 105-009.007, de modo que seja declarada a nulidade do Auto de Infração nº 11000-726.411/2021-88, por erro material na determinação da base de cálculo do tributo lançado e por equívoco na capitulação legal da autuação, ou, subsidiariamente, que seja reduzido o IRPF como consequência do acolhimento da necessidade de apuração do resultado tributável pelo arbitramento, a 20% da receita bruta; que seja afastada a responsabilidade solidária e reduzida a multa qualificada para o montante de 100%; ou, ainda, que haja a redução da exação com base na reinclusão das despesas indevidamente glosadas, na forma do exposto, notadamente todas as despesas financeiras tidas por não comprovadas e as consideradas como não relacionadas à atividade rural (correção monetária sobre o pagamento de empréstimos bancários e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural).

7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Antonio Sávio Nastureles**, Relator

CONHECIMENTO

8. O recurso é tempestivo, porém, há de se delimitar a matéria conhecida.

ALEGAÇÕES SOBRE APLICAÇÃO DE SANÇÃO CONFISCATÓRIA. NÃO CONHECIMENTO

9. Não conheço das alegações deduzidas no tópico intitulado “(C.2) *NECESSIDADE DE REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA QUALIFICADA DE 150% – VEDAÇÃO AO CONFISCO*”, relacionado à aplicação de sanção confiscatória, por força do enunciado da Súmula CARF nº 2.

Súmula CARF nº 2:

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO

10. Mesmo diante da preclusão determinada pela decisão de piso, no tópico intitulado “(D) *ILEGALIDADE DA RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA – AUSÊNCIA DE PRÁTICA EM CONJUNTO DO MESMO FATO GERADOR*” são deduzidos argumentos para asseverar a ilegalidade da imputação de responsabilidade solidária.

11. Não conheço das alegações deduzidas nesse tópico, posto que a matéria sobre a imputação de responsabilidade solidária não foi impugnada (subitem 4.4 supra) e, por consequência, nos termos do artigo 17 do Decreto 70.235/1972. não se instaurou o litígio relativo à matéria de interesse da coobrigada

12. Não questionada a matéria na fase própria, precluso estará o direito de fazê-lo em outro momento processual. No caso sob análise, ocorreu a preclusão tanto consumativa quanto temporal da discussão da questão relacionada à imputação de responsabilidade solidária à cônjuge do Recorrente.

QUESTÕES PRELIMINARES

13. O recurso voluntário deduz questões preliminares que foram bem analisados pela decisão de primeira instância. Assumo as razões contidas na decisão de piso para fundamentar a rejeição das questões preliminares.

Início da transcrição do relatório do Acórdão nº 105-009.007

Da não Ocorrência de Nulidade do Lançamento

Não deve prosperar a alegação de nulidade do lançamento seja por erro na capitulação legal, seja pela incorreta apuração da base de cálculo tributável.

A capitulação legal informada no Auto de Infração para as infrações verificadas é a seguinte:

Infrações: Omissão de Rendimentos da Atividade Rural – Devoluções de Depósitos e Compras Transferidas a Terceiros, e Omissão de Rendimentos da Atividade Rural:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2017:

Arts. 57 a 61, 71 e 83 do RIR/99

Art. 1o, inciso IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 13.149, de 2015.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2013:

Arts. 57 a 61, 71 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 13.149, de 2015.

Arts. 50 a 54, 63 e 76 do RIR/16

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2019:

Art. 1º, inciso IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07: incluído pela Lei nº 13.149, de 2015

Arts. 50 a 54, 63 e 76 do RIR/18

Infrações: Despesa da Atividade Rural não Comprovada – Anexo 5 do Relatório Fiscal; Despesa da Atividade Rural não Comprovada – Despesas com Empresas Inexistentes de Fato; Despesa da Atividade Rural não Comprovada – Devoluções de Compras não Registradas, e Despesa da Atividade Rural não Comprovada – Despesas Bancárias:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2017:

Arts. 62, 71 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07: incluído pela Lei nº 13.149, de 2015

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:

Arts. 62, 71 e 83 do RIR/99

Art. 1º, inciso IX e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07: incluído pela Lei nº 13.149, de 2015

Arts. 55, 63 e 76 do RIR/18

O art. 57 do RIR/99 e o art. 50 do RIR/2018, com base no art. 9º da Lei nº 9.250/1995, estabelecem que são tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nas respectivas Seções VII – Rendimentos da Atividade Rural do Capítulo III – Rendimentos Tributáveis dos citados Regulamentos do Imposto sobre a Renda (RIR/99 e RIR/2018).

É exatamente nas Seções VII de ambos os regulamentos, cada qual aplicáveis durante os respectivos períodos de vigência, que são tratados os rendimentos da atividade rural.

Ou seja, o Auto de Infração ao indicar o art. 57 do RIR/99 e o art. 50 do RIR/2018, diferentemente do alegado pelo Impugnante, não estabelece que o lançamento foi efetuado apenas com base no art. 71 do RIR/99 e no art. 63 do RIR/2018 e sim com observância de todos os artigos da respectivas Seções VII dos Regulamentos, entre eles o artigo que dispõe que o resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do livro-caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e os demais valores que

integrem a atividade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, *caput*) e o que dispõe que se considera resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas de custeio e de investimentos pagos no ano-calendário, correspondentes a todos os imóveis da pessoa física, independentemente de localização (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º).

Assinale-se, ainda, que a base legal indicada nos art. 57 do RIR/99 e art. 50 do RIR/2018 é o art. 9º da Lei nº 9.250/1995, que assim dispõe:

Art. 9º O resultado da atividade rural, apurado na forma da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, com as alterações posteriores, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto definida no artigo anterior.

Por seu turno, a Lei nº 8.023/1990 trata da tributação do resultado da atividade rural.

Em relação à base legal das infrações relativas às despesas não comprovadas, cumpre assinalar que os arts. 62, 71 e 83 do RIR/99 e 55, 63 e 76 do RIR/2018 tratam, respectivamente, das despesas de custeio e dos investimentos dedutíveis para fins de apuração do resultado da atividade rural, da possibilidade de o contribuinte optar pela apuração do resultado com base a vinte por cento da receita bruta e sobre a base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas devido no ano-calendário.

Ou seja, a fiscalização indicou corretamente a base legal das infrações apontadas.

Por fim, assevere-se que, em se constatando que o montante de tributos exigidos no lançamento fiscal é superior ao devido pelo contribuinte, a solução que se impõe é a retificação do crédito tributário constituído, não a sua anulação, em vista do princípio da revisibilidade dos atos administrativos, em sede do contencioso administrativo tributário, que no Direito Tributário se manifesta no inciso I do artigo 145 da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), e da falta de previsão desta possibilidade no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Em relação às alegações de nulidade do lançamento, insta esclarecer, ainda, que o Processo Administrativo Fiscal (PAF) é regulado por legislação específica, no caso o Decreto nº 70.235/1972, que contempla as hipóteses de nulidade no seu art. 59:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Infere-se que, sendo os atos e termos lavrados por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não há que se cogitar da nulidade do Auto de Infração (AI).

Por outro lado, há que acrescentar que, havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, como determina o art. 60 do mesmo Decreto, se o sujeito passivo restar prejudicado:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Portanto, sendo os atos e termos lavrados por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do Auto de Infração. No caso presente, após análise dos autos, pode-se constatar que o AI atacado foi lavrado por autoridade competente – o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – cuja competência (para fiscalizar e constituir o crédito tributário) decorre de lei, conforme prescreve o art. 142, do CTN, e o art. 6º, da Lei nº 10.593/2002, a seguir transcritos:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Lei nº 10.593, de 2002

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

- a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;*
- b) elaborar e proferir decisões ou delas participar em processo administrativo-fiscal, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos e contribuições e de reconhecimento de benefícios fiscais;*

[...]

- c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;*

Assim, ao contrário do que alega o Impugnante, pode-se verificar que o Auto de Infração e seus anexos são perfeitamente compreensíveis, estando devidamente motivados, sendo que todas as formalidades essenciais relacionadas à sua lavratura foram atendidas. Pode-se observar, ainda, que o AI traz a descrição dos fatos e os fundamentos legais relacionados ao lançamento efetuado.

Cabe mencionar, ainda, que a Autoridade Fiscal apresenta em seu relatório fiscal toda a fundamentação legal e fática que rege a matéria, permitindo que o Impugnante apresentasse sua peça contestatória, demonstrando que também não houve prejuízo a sua defesa.

No que se refere à ampla defesa e ao contraditório, cabe salientar, ainda, que o trâmite de um PAF envolve dois momentos distintos: a fase oficiosa do procedimento e a fase contenciosa. A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos, visando a demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência.

Na fase oficiosa, portanto, a Fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe. Já a fase processual contenciosa da relação fisco-contribuinte se inicia com a impugnação tempestiva do sujeito passivo e eventuais responsáveis tributários e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração (art. 14, do Decreto nº 70.235/1972). À solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do contraditório e da ampla defesa.

Como a fase litigiosa só se instaura com a impugnação, fica assegurado ao contribuinte, nessa fase, o mais amplo direito de apresentar suas alegações e documentos em sua defesa.

Nesse contexto, também se constata que foi possível o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório, pois há prova nos autos de que o sujeito passivo foi regularmente cientificado do AI, tendo acesso a todas as informações necessárias para elaborar sua defesa, a qual demonstra a inexistência de prejuízo.

Da Determinação da Base de Cálculo do Imposto Lançado e do não Cabimento da Aplicação de Arbitramento do Resultado

O contribuinte alega a nulidade do lançamento pela suposta “incorreta apuração da base de cálculo tributável, haja vista a inidoneidade da escrituração e a impossibilidade de determinação do resultado real com mínima fidelidade, o que leva à necessidade de arbitramento do resultado”.

Sobre a apuração do imposto sobre a renda incidente sobre a atividade rural assim dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de

custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18).

§ 1º 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 1º).

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 2º).

[...]

Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).

[...]

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 5º).

§ 1º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

Por seu turno, assim dispõe sobre o tema o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018:

Art. 53. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do livro-caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e os demais valores que integrem a atividade (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, caput).

§ 1º O contribuinte comprovará a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no livro-caixa, por meio de documentação idônea que identifique o adquirente ou o 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 a prescrição (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 1º).

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 2º).

(...)

Art. 56. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas de custeio e de investimentos pagos no

ano-calendário, correspondentes a todos os imóveis da pessoa física, independentemente de localização (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º).

(...)

Art. 63. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural ficará limitada a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 59 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 5º).

§ 1º A opção de que trata o caput não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e das despesas, independentemente da forma de apuração do resultado.

(...)

O Regulamento do Imposto de Renda, seja o RIR/99, seja o RIR 2018, estabelece que **a falta da escrituração** prevista implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (Lei nº 9.250, de 1995, art. 18, § 2º). O mesmo entendimento é aplicado nos casos em que a escrituração é considerada imprestável por conter deficiências que tornem impossível a apuração do resultado, o que não foi verificado no presente caso.

Ocorre que o contribuinte apresentou os livros-caixa referentes aos anos-calendário fiscalizados conforme solicitado pela fiscalização. Assinale-se que o livro-caixa relativo ao ano-calendário 2019 havia sido apresentado pelo contribuinte na forma determinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.903, de 24 de julho de 2019 (Livro Caixa Digital do Produtor Rural), assim, os dados transmitidos pelo fiscalizado relativos a esse período foram obtidos nos bancos de dados da própria Receita Federal.

No caso ora analisado há escrituração contábil válida, tendo o contribuinte apresentado à fiscalização os Livros Caixa físicos e informado a entrega do livro caixa digital referente ao ano-calendário de 2019.

A fiscalização com base nos documentos apresentados e informações obtidas nos sistemas da Receita Federal e nos de Secretarias de Fazenda estaduais verificou omissões de rendimentos, não escrituração de determinadas despesas e a escrituração de despesas indedutíveis, procedendo aos ajustes na apuração do imposto devido e ao lançamento de diferenças de imposto apuradas e dos acréscimos legais previstos em lei.

As incorreções relacionadas ao registro das receitas e despesas não tornaram a escrituração contábil do contribuinte imprestável, tendo a fiscalização logrado suplantear as irregularidades verificadas a partir do conjunto probatório colhido durante o procedimento fiscal.

Cabe transcrever parte da conclusão do relatório fiscal:

6 - CONCLUSÃO

Apesar da fiscalização ter detectado uma série de infrações lacionadas ao registro das receitas e despesas da atividade rural pelo contribuinte nos respectivos livros caixa da atividade rural, conforme relatado no presente relatório fiscal, tais deficiências de escrituração não tem o condão de tornar a escrituração dos livros caixa imprestáveis, levando obrigatoriamente ao arbitramento do resultado a razão e 20% sobre a receita bruta, haja vista que a partir do conjunto probatório dos elementos colhidos pela fiscalização durante o procedimento fiscal e juntados ao processo foi possível suplantar tais irregularidades e apurar os resultados tributáveis da atividade rural efetivamente auferidos pelo contribuinte nos anos-calendário 2016 a 2019, mantendo-se, portanto, a opção de tributação com base no resultado por ele escolhida por ocasião da entrega das DAA.

Após a ação fiscal, o contribuinte tenta desconstituir o lançamento efetuado em seu desfavor alegando que a escrituração fiscal do período fiscalizado era imprestável e que a fiscalização deveria ter procedido o arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

Cabe assinalar que o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário é uma medida excepcional.

Assinale-se, ainda, que a legislação apresenta duas opções para tributação da atividade rural:

- a) com base no art. 4º da Lei nº 8.023, de 1990, a regra geral da tributação dos rendimentos da atividade rural é decorrente do confronto das receitas brutas com as despesas incorridas no curso do ano-calendário;
- b) com base legal no art. 5º da Lei nº 8.023, de 1990, é estabelecida uma possibilidade de exceção à regra geral, qual seja, a opção, pelo contribuinte, pela tributação presumida, cuja base de cálculo é de 20% da receita bruta do ano-calendário. Tal opção é exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA), no Anexo da Atividade Rural.

Na hipótese do início de um procedimento fiscal, em que o contribuinte tenha efetivado a entrega da DAA, tem-se a perda da espontaneidade do sujeito passivo, em virtude do disposto no art. 7º do Decreto nº 70.235/1972.

Dessa forma, a opção eleita para tributação da atividade rural quando do envio da declaração se torna definitiva para o sujeito passivo sob fiscalização e, não sendo o caso de arbitramento como já assinalado neste voto, a opção do contribuinte deve ser respeitada pela fiscalização.

Final da transcrição do relatório do Acórdão nº 105-009.007

QUESTÕES DE MÉRITO.

14. Pode-se divisar relação de coincidência entre as razões deduzidas no recurso voluntário e as ofertadas ao tempo da impugnação. Por considerar que a decisão de piso fez análise correta e exauriente da situação fática subjacente à exigência fiscal assim como das

questões suscitadas na impugnação, valho-me do preceito contido no artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) e adoto como razões de decidir os fundamentos contidos no voto da decisão recorrida, que se passa a transcrever.

Início da transcrição do voto inserto no Acórdão nº 105-009.007

(...)

No caso ora analisado, a fiscalização agiu corretamente ao efetuar o lançamento tendo em vista as infrações apuradas e a legislação tributária vigente à época dos fatos, não sendo cabível, pelas razões já apontadas neste voto, o arbitramento do resultado da atividade rural sob a alegação de respeito aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Não há amparo legal para a fiscalização considerar despesas escrituradas não comprovadas como passíveis de dedução na apuração do imposto devido.

(...).

Das Despesas Glosadas

Inicialmente, cabe recordar que na impugnação o contribuinte deve, em relação a cada ponto do lançamento que não concorda, apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, PAF, conforme abaixo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Glosa de Despesas Financeiras

A fiscalização apontou no relatório fiscal que o contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes e/ou extratos bancários, de forma que as despesas bancárias escrituradas nos livros caixa fossem consideradas comprovadas. Devido à ausência de comprovação ou por serem indedutíveis, algumas despesas foram glosadas pela fiscalização.

Em sede de defesa, o contribuinte apresenta documentos bancários com vistas à comprovação de despesas bancárias e refere que deve ser afastada a glosa das despesas atinentes à correção monetária sobre o pagamento de empréstimos bancários.

A glosa das despesas atinentes à correção monetária sobre o pagamento de empréstimos bancários deve permanecer pois se constitui em despesa indedutível nos termos do § 1º da Lei nº 8.023/1990 e art. 55 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 e RIR/2018) abaixo transcritos:

Lei nº 8.023, de 12/04/1990

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. (grifei)

(...)

RIR/99 e RIR/2018

Art. 55. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, § 2º).

(...)

§ 11. Os encargos financeiros, exceto quanto à atualização monetária, pagos em decorrência de empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural poderão ser deduzidos no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, § 1º).

(...)

Glosas de Despesa com o pagamento de ITR

Nos termos da legislação tributária, considera-se despesa de custeio aquela necessária à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora, relacionada com a natureza das atividades rurais exercidas.

O imposto sobre a propriedade territorial rural é um imposto que incide sobre o patrimônio do contribuinte, sobre a propriedade do imóvel e seu pagamento independente da exploração ou não do imóvel.

Nesse sentido, o ITR não é uma despesa de custeio da atividade rural ou investimento na atividade rural. Como assinalado pela fiscalização no relatório fiscal, as terras não são bens da atividade rural, mas sim bens do patrimônio pessoal do titular, a ser declarado na relação de bens da declaração de renda e não na relação de bens do anexo da atividade rural. Assim sendo, o pagamento do ITR é despesa assumida pela pessoa física e não despesa de custeio da atividade rural ou investimento na atividade rural.

Por oportuno, cabe transcrever o art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 83/2001:

Art. 9º Não constitui investimento o custo de aquisição da terra nua.

§ 1º Considera-se terra nua o imóvel rural despojado das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

*§ 2º O valor de venda da terra nua não constitui receita da atividade rural, devendo o **resultado positivo apurado ser tributado como ganho de capital.** (Grifei)*

(...)

Da Multa de Ofício de 150% e do não Cabimento de Redução Solicitada

Em relação à qualificação da multa de ofício, a impugnação concentra sua argumentação na defesa de que a multa de ofício no patamar aplicado teria caráter confiscatório e demanda por sua improcedência, por violação direta ao art. 150, IV da CF/88, devendo ser reduzida para o percentual de 100% do tributo em cobrança.

No caso ora analisado houve lançamento com a multa qualificada de 150% para as seguintes infrações⁹:

(...)

A Lei nº 9.430/96 assim dispõe, em seu art. 44:

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;

[...]

§ 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.

A Lei nº 4.502/1964 estabelece:

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.

⁹ Infrações especificadas nos subitens 2.3.1 e 2.3.3 do Relatório Fiscal – nota do relator no CARF.

A autoridade fiscal assim justificou a qualificação da multa, em função da conduta reiterada do sujeito passivo:

(...)

Intimado para comprovar o efetivo pagamento, o fiscalizado não logrou êxito. Sua resposta à intimação para comprovar tais pagamentos foi simples e objetiva: ~Sem comprovação!. É o que se esperava nesse contexto de irregularidades. Ou seja, de fato houve somente a aquisição de notas fiscais para aumentar as despesas escrituradas no livro caixa, o que constitui uma ação deliberada para sonegar o imposto de renda eventualmente devido sobre os resultados positivos da atividade rural, o que enseja o enquadramento da ação nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64. Assim, justifica-se a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do Artigo 44 da Lei 9.430/96, nos seguintes termos:

(...)

3 - DA SONEGAÇÃO E DA FRAUDE

As infrações cometidas pelo contribuinte, relacionadas a omissão de receitas da atividade rural, descritas de forma detalhada no "item 2.3.1" e as relacionadas aos registros de notas fiscais fictícias, detalhadas no "item 2.3.3" do presente relatório, tiveram por objetivo impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstância materiais, enquadrando-se perfeitamente ao conceito de sonegação previsto no art. 71 da Lei nº 4.502/64, a seguir transcrito:

(...)

Ao omitir parte significativa das receitas auferidas com a exploração da atividade durante nos quatro anos fiscalizados, visando a redução indevida dos resultados tributáveis da atividade rural nas declarações de ajuste anual do IRPF - DAA, incorreu o mesmo em fraude fiscal ao reduzir base de cálculo de tributos, mediante omissão reiterada e dolosa dos valores sujeitos à tributação, cuja definição disposta na legislação tributária se enquadra na hipótese definida no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

(...)

Conforme descrito detalhadamente no "item 2.3.1" do presente relatório fiscal, durante os anos-ca lenda rio 2016 a 2019 o contribuinte omitiu, tanto nos livros caixa da atividade rural quanto nas DAA, parte significativa das receitas da atividade rural auferidas com a venda de produtos agrícolas, bem como da receita auferida mediante a transferência de produto em dação de pagamento a terceiros, ou seja, o contribuinte apresentou livros caixa e declarações com informações falsas e/ou inexatas, no sentido de que os valores neles escriturados/declarados não espelham a realidade das operações realizadas,

visto que os valores neles registrados contêm apenas parte das receitas auferidas no período com a exploração da atividade rural.

(...)

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

Segundo Vasco Branco Guimarães¹, com nossos destaques, "a fraude fiscal pode ser definida como a conduta ilegítima tipificada que visa à obtenção indevida de vantagem mediante: - não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária; - aquisição de benefício fiscal indevido; - aquisição de quaisquer outras vantagens patrimoniais à custa de receitas tributárias". Continua dizendo que "as atividades relevantes praticadas com vista à obtenção da vantagem ilegítima podem ser a ocultação ou alteração dos fatos em livros ou declarações, a não declaração e a simulação da natureza, valor ou das pessoas intervenientes no negócio".

(...)

4 - QUALIFICAÇÃO

*A conduta deliberada do sujeito passivo de suprimir ou reduzir base de tributos mediante a omissão, nos livros caixa da atividade rural e nas declarações de ajuste anual do IRPF - DAA, de parte significativa das receitas auferidas com a exploração da atividade rural, bem como o registro de notas fictícias nos livros caixa, **ocasionando, por conseguinte, a redução indevida dos resultados tributáveis da atividade rural dos anos-calendário 2016 a 2019**, denota evidente intuito de sonegação e fraude. Nessa hipótese, a multa de ofício que acompanha os tributos constituídos pelos lançamentos (IRPF) é qualificada, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996:*

(...)

Portanto, sobre a infração apurada no "item 2.3.1" do presente relatório - omissão de resultado tributável da atividade rural em decorrência da omissão de receitas, e a apurada no item 2.3.3- Notas Fiscais emitidas por empresas que não estavam em operação" foi aplicada a multa qualificada de 150%. (Grifei)

Da análise dos autos, e conforme exposto e fundamentado pela fiscalização, constata-se que a fiscalização ao qualificar a multa de ofício observou a legislação vigente por ter verificado sonegação de rendimentos tributáveis e a prática de fraude por parte do contribuinte.

O contribuinte em sua peça de defesa não logrou comprovar a não ocorrência das infrações e afastar as práticas reiteradas realizadas.

A conduta do contribuinte teve por objetivo impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, o que configura, em tese, o crime de sonegação previsto no art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Ao omitir parte significativa das receitas auferidas nas declarações de ajuste anual do IRPF e incluir despesas inexistentes durante os quatro anos fiscalizados, incorreu em fraude mediante omissão reiterada e dolosa dos valores sujeitos à tributação, infração que se enquadra na hipótese definida no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em relação ao pedido de redução da multa para o patamar de 100%, não cabe à autoridade administrativa negar aplicação à lei, pois, uma vez validamente editada, publicada e em vigor, pressupõe-se que foram atendidos todos os requisitos necessários à sua eficácia. A aplicação da multa de lançamento de ofício está regulada pelo art. 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430/1996.

(...)

Desta forma, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício para o patamar de 150%, conforme art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996, combinado com os arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Final da transcrição do voto inserto no Acórdão nº 105-009.007

CONCLUSÃO

15. Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relativas às sanções confiscatórias e à imputação de responsabilidade solidária, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Antonio Sávio Nastureles