



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11070.723849/2018-85</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.785 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	6 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TELCIO NICOLODI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE. LIMITE DO RESULTADO COM BASE NA RECEITA BRUTA.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração, após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável. No caso da opção pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano-calendário. O arbitramento da base de cálculo do resultado tributável à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário deve constituir medida excepcional nº procedimento de ofício. As

deficiências de escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando a autoridade fiscal constata que o valor probatório do conjunto de documentos que tem a sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS. GLOSAS.

Não podem ser admitidas, como despesas dedutíveis, as compras de insumos realizadas em nome de terceiro, não incluído na parceria rural, mormente na ausência de comprovação da utilização destes produtos em benefício da parceria e do repasse financeiro dos efetivos parceiros para aquele terceiro.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Alvares Feital** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 2834-2853):

A ação fiscal, relativa aos anos-calendário 2013 a 2016, Exercícios 2014 a 2017, desenvolvida junto a Tércio Nicolodi, já qualificado nos autos, resultou no Auto de Infração, às fls. 2.793 a 2.798, exigindo R\$ 589.565,79 de imposto, R\$ 521.481,61 de multa proporcional e R\$ 190.266,60 de juros de mora (calculados até 12/2018), em decorrência das seguintes constatações: [...]

A fiscalização encontra-se minudenciada no Relatório Fiscal - IRPF de fls. 2.742 a 2.782, do qual se extraem os seguintes pontos:

### 3 - DA FORMA DE EXPLORAÇÃO DA ATIVIDADE RURAL -PARCERIA AGRÍCOLA ...

Portanto, no presente procedimento fiscal, os valores das receitas e despesas foram apurados de forma consolidada, incluindo os três parceiros agrícolas (Jorge Nicolodi, Tércio Nicolodi e Anderson Nicolodi), e, posteriormente, rateados na proporção da participação de cada um (33,33%), mesmo critério adotado pelos contribuintes, ou seja, foi considerado a exploração da atividade rural sob a forma de parceria agrícola.

### 4. DA TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS AUFERIDOS NA EXPLORAÇÃO DA ATIVIDADE RURAL ...

Em consulta realizada nos sistemas da RFB, verificamos que a esposa do contribuinte não apresentou declaração de ajuste anual de IRPF - DIRPF nos anos-calendário 2013 a 2016, tendo o contribuinte optado por declarar 100% das receitas e despesas, bem como do resultado tributável da atividade rural em suas declarações. ...

De acordo com o art. 64 do RIR/99, o resultado da atividade rural auferido em unidade comum do casal deverá ser apurado e tributado pelos cônjuges proporcionalmente a sua parte, sendo que, opcionalmente, o resultado poderá ser apurado e tributado em conjunto na declaração de um dos cônjuges. Todavia, considerando que o contribuinte optou por tributar 100% dos resultados da atividade em suas DIRPF, e diante da omissão quanto a solicitação contida no "item 2" do Termo de Intimação Fiscal nº 00011, as diferenças de resultados tributáveis da atividade rural apurados

pela fiscalização, no tocante a sua participação na parceria agrícola (33,33%), foram lançados integralmente em nome do contribuinte.

#### 5. DAS INFRAÇÕES ...

5.1 Da omissão de receitas da atividade rural Da análise dos livros e documentos apresentados durante o procedimento fiscal pelo contribuinte e seus parceiros agrícolas Jorge Nicolodi e Anderson Nicolodi, bem como das notas fiscais eletrônicas baixadas do sistema SPED-NFe, constatamos que período de 01/01/2013 a 31/12/2016 o contribuinte omitiu receitas da atividade rural, sendo (a) parte oriunda da venda de produtos agropecuários de produção própria e da venda de máquinas e equipamentos utilizados na exploração da atividade rural, não declarados nos livros caixa da atividade rural e nem nas DIRPF e; (b) parte decorrente da transferência de produtos (soja) para terceiros, não reconhecidos como receita da atividade rural. ...

5.2 - Da majoração indevida de despesas atividade rural e da falta de registro de despesas (ajustes de despesas) Da análise dos documentos apresentados durante o procedimento de fiscalização, das notas fiscais eletrônicas baixadas do sistema SPED-NFe, dos livros caixa da atividade rural, dos valores declarados/informados nos Anexos da Atividade Rural nas DIRPF, bem como das informações obtidas junto a terceiros mediante a realização de diligência fiscais, constatamos que nos anos-calendário 2013 a 2016 o contribuinte e seus parceiros agrícolas Jorge Nicolodi e Anderson Nicolodi cometeram uma série de irregularidades quanto ao registro das despesas, sendo que algumas delas resultaram na majoração indevida das despesas e outras na redução. ...

##### 5.2.1 Devoluções de compras não registradas nos livros caixa:

No período fiscalizado o contribuinte e seus parceiros agrícolas deixaram de registrar nos livros caixa da atividade rural as devoluções de compras de insumos, máquinas e equipamentos destinados a exploração da atividade rural, fato este que resultou na majoração indevida das despesas da atividade rural e, por consequência, a redução indevida do resultado tributável da atividade rural. ...

##### 5.2.2 Ajustes de Despesas (glosas e adições de despesas):

...

Os valores registrados indevidamente como despesas da atividade rural nos livros caixa e glosados pela fiscalização, bem como as despesas incorridas e não registradas, constam de forma individualizada no "Demonstrativo de Apuração das Glosas/Adições de Despesas da Atividade Rural", juntado às fls. 2569/2578 (não estão incluídas neste demonstrativo as devoluções de compras, as notas fiscais eletrônicas não registradas, as despesas registradas no livro caixa e que estão em nome de Andrei Nicolodi, e as

compras fictícias de pessoas físicas, objetos de apuração em demonstrativos separados).

No referido demonstrativo também constam, no campo "OBSERVAÇÃO", os motivos utilizados pela fiscalização para a glosa de cada uma das despesas, bem como os motivos para a adição das despesas não registradas. Os documentos comprobatórios das glosas e adições de despesas foram juntados às fls. 285/503. ...

5.2.3 Despesas com pagamento de arrendamento rural não registradas nos livros caixa (adição de despesas):

...

Da análise dos livros caixa da atividade rural do contribuinte e seus parceiros agrícolas (Jorge e Anderson), constatamos que os mesmos omitiram tanto as receitas decorrentes da dação em pagamento do arrendamento rural, quanto as despesas pagas a título de arrendamento. Portanto, os valores pagos a título de arrendamento rural pelos parceiros agrícolas, apurados através do demonstrativo de fls. 2579, foram considerados na apuração do resultado tributável da atividade rural, na proporção da participação de cada um na referida parceria (33,33%), conforme consta do demonstrativo de fls.

2740/2741.

5.2.4 Notas fiscais eletrônicas de despesas não registradas nos livros caixa(adição de despesas):

...

Os valores das despesas não registradas nos livros caixa pelo contribuinte e seus parceiros agrícolas, apuradas pela fiscalização com base nas notas fiscais eletrônicas baixadas do sistema SPED-NFe e constantes das planilhas de fis. 2580/2603, foram considerados como despesa pela fiscalização na apuração do resultado tributável da atividade rural, na proporção de 33,33% para cada um dos parceiros agrícolas (Jorge Nicolodi, Tércio Nicolodi e Anderson Nicolodi), conforme consta do demonstrativo de fls. 2740/2741.

5.2.5 Despesas com pessoal não registradas nos livros caixa (adição de despesas):

Da análise dos livros caixa e demais documentos apresentados em atendimento ao termo de diligência Fiscal, constatamos que nos anos-calendário 2013 e 2015 o contribuinte e seus parceiros agrícolas Jorge Nicolodi e Anderson Nicolodi deixaram de registrar as despesas com pagamento de pessoal (lançaram como despesa apenas os valores pagos a título de INSS e FGTS). ...

Os valores das despesas com pessoal apuradas pela fiscalização com base nº demonstrativo de fls. 2604, referentes aos anos-calendário 2013 e 2015,

no valor de R\$ 113.924,19 e R\$ 168.109,31 respectivamente, foram considerados como despesa pela fiscalização na apuração do resultado tributável da atividade rural, na proporção de 33,33% para cada um dos parceiros agrícolas (Jorge Nicolodi, Tércio Nicolodi e Anderson Nicolodi), conforme consta do demonstrativo de fls. 2740/2741. Os documentos comprobatórios foram juntados às fls. 929/959 do processo.

5.2.6 Despesas em nome de terceiros (Andrei Nicolodi), registradas indevidamente nos livros caixa (glosa de despesas):

Da análise dos livros e documentos apresentados pelo contribuinte e seus parceiros agrícolas Jorge Nicolodi e Anderson Nicolodi, constatamos que no período objeto da fiscalização os mesmos registraram nos livros caixa da atividade rural várias despesas, cujos documentos/notas fiscais foram emitidos em nome de Andrei Nicolodi - CPF 892.051.110-15, o qual possui vínculo familiar/afetivo com os parceiros agrícolas, sendo filho de Jorge Nicolodi e irmão de Anderson Nicolodi, bem como sobrinho de Tércio Nicolodi. ...

Portanto, em que pesem as tentativas do contribuinte e seus parceiros agrícolas tentarem justificar a possibilidade dedução de despesas cujos documentos foram emitidos em nome Andrei Nicolodi, não há como acatar tais argumentos, visto que o titular das notas fiscais também explorava a atividade rural no referido período, possuía movimentação bancária significativa, e que o mesmo não fazia parte da "Parceria Agrícola Nicolodi", motivos pelos quais os valores registrados como despesa no livro caixa, relacionados de forma individualizada no demonstrativo de fls. 2605/2616, foram glosados pela fiscalização. ...

5.2.7 Compras fictícias de pessoa físicas, registradas indevidamente como despesas nos livros caixa da atividade rural (glosa de despesas):

Da análise dos livros caixa da atividade rural apresentados em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal, verificamos que o contribuinte e seus parceiros agrícolas Jorge Nicolodi e Anderson Nicolodi registraram como despesa da atividade rural várias notas fiscais de produtor rural referentes a supostas aquisições de soja, milho, aveia e azevém, produtos estes declarados como tendo sido adquiridos de produtores rurais pessoas físicas. ...

5.2.7.10 - Conclusões sobre as diligências fiscais realizadas junto a terceiros:

Da análise dos documentos e informações obtidas junto a terceiros mediante a realização de diligências fiscais, relacionados aos valores registrados como despesa nos livros caixa da atividade rural - referentes aos produtos adquiridos de pessoas físicas nº período de 2014 a 2016, no valor total de R\$ 1.304.864,81, constantes do demonstrativo de fls. 2617, concluiu-se que as referidas compras são todas fictícias, sendo que as notas fiscais

foram emitidas única e exclusivamente com a finalidade de gerar despesas para os supostos adquirentes, integrantes da "Parceria Nicolodi". ...

Todavia, considerando que após a abertura dos procedimentos fiscais de diligência junto às pessoas físicas acima mencionadas, o contribuinte foi novamente intimado, através do "item 8" do Termo de Início do Procedimento Fiscal, recebido por via postal em 20/08/2018, a apresentar documentação comprobatória do pagamento dos produtos agrícolas adquiridos de pessoas físicas, constantes do demonstrativo anexo ao referido Termo, bem como considerando que o contribuinte e seus parceiros agrícolas apresentaram resposta na qual reconheceram, de modo expresso, que as referidas operações de compra de produtos não ocorreram de fato, sendo que as mesmas tiveram por finalidade gerar despesas nos livros caixa da atividade rural, estando os mesmos, portanto, de pleno acordo com a glosa das referidas despesas, entendo que a declaração apresentada pelo contribuinte e seus parceiros, somado aos fatos apontados no presente item, são mais que suficientes para caracterizar a glosa das referidas despesas, visto ter ficado comprovado que tais operações não ocorreram de fato (operações fictícias) e que tiveram por objetivo a majoração indevida das despesas e, por conseguinte, a redução indevida do resultado tributável da atividade rural.

Portanto, os valores das despesas registradas nos livros caixa da atividade rural, referentes às compras fictícias de pessoas físicas, relacionadas no demonstrativo de fls. 2617, foram glosadas pela fiscalização, e consideradas na apuração do resultado tributável da atividade rural através do demonstrativo de fls. 2740/2741.

#### 5.2 - DA SONEGAÇÃO E DA FRAUDE ...

Conforme descrito no "item 2.5.7" [leia-se "item 5.2.7"] do presente relatório fiscal, durante os anos-calendário 2014, 2015 e 2016 o contribuinte registrou como despesa nos livros caixa da atividade rural valores referentes a aquisição de produtos de pessoas físicas, cujas operações não ocorreram de fato (compras fictícias), ou seja, os documentos utilizados como base para o registro das despesas são ideologicamente falsos, pois as operações nelas registradas não ocorreram. Além disso, conforme comprovado nos autos, vários destes documentos foram emitidos sem o conhecimento/consentimento dos titulares dos blocos de produtor, prova de que os documentos foram emitidos pelo contribuinte e seus parceiros agrícolas, ou por seu contador.

Tais condutas obviamente buscaram ocultar uma 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, bem como nº artigo 18 da Lei nº 8.023/90. ...

#### 7 - QUALIFICAÇÃO MULTA

A conduta deliberada do sujeito passivo de suprimir ou reduzir base de tributos mediante o registro, no livro caixa da atividade rural e nas DIRPF, de despesas fictícias, amparadas em documentos ideologicamente falsos, ocasionando, por conseguinte, a redução indevida do resultado tributável da atividade rural, 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 19963 ...

#### 8- CONCLUSÃO ...

As infrações cometidas pelo contribuinte, descritas no "item 5" do presente relatório, resultaram na redução indevida do resultado tributável da atividade rural do contribuinte do ano-calendário 2013, no valor de R\$ 756.226,45, do ano-calendário 2014, no valor de R\$ 351.097,35 (R\$ 309.047,55 com multa de 75% e R\$ 42.049,80 com multa de 150%), do ano-calendário 2015, no valor de R\$ 453.645,56 (R\$ 246.177,95 com multa de 75% e R\$ 207.467,61 com multa de 150%) e do ano-calendário 2016, no valor de R\$ 587.099,85 (R\$ 452.097,02 com multa de 75% e R\$ 135.002,83 com multa de 150%), conforme constado demonstrativo de fls. 2740/2741.

Ressalta-se que em decorrência das infrações apuradas pela fiscalização, os resultados da atividade rural (receitas apuradas pela fiscalização menos despesas) dos anos-calendário 2013, 2014, 2015 e 2016 foi superior ao limite de 20% sobre a receita bruta, todavia, considerando que por ocasião da entrega das Declarações de Ajuste Anual do IRPF - DIRPF o contribuinte optou pela tributação com base no resultado, para fins de lançamento foi observada a mesma forma de tributação adotada pelo contribuinte nas Declarações de Ajuste Anual, apesar de tal tributação ser mais onerosa, não cabendo ao fisco alterá-la de ofício, tão pouco cabe ao contribuinte retificá-la após o início do procedimento fiscal. ...

Vale destacar que, em decorrência da apuração, em tese, de crime contra a ordem tributária (infração descrita no item 5.2.7 do Relatório Fiscal), a autoridade lançadora formalizou ainda o Processo nº 11070.724239/2018-07 de Representação Fiscal para Fins Penais.

Cientificado da autuação, o contribuinte, através de seu representante(docs. fls. 2.804 e 2.831/2.832), apresentou a impugnação, às fls. 2.805 a 2.821, em que contesta o lançamento efetuado, atestando, preliminarmente, a tempestividade da defesa e, em seguida, apresentando suas razões de mérito, nos tópicos a seguir, devidamente sintetizados:

#### II - Mérito

II.a - Lançamento indevido com base no resultado entre o confronto dos rendimentos menos despesas Tomando por base a IN SRF nº 83/2001 (arts. 11, § 5º, e 22, § 2º) e a jurisprudência administrativa (extinto Conselho de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e Câmara Superior de Recursos Fiscais), entende o impugnante que o resultado apurado pela fiscalização, mediante o confronto entre as receitas e as despesas, resultou em situação mais gravosa a ele (contribuinte) do que seria a apuração por arbitramento de 20% da receita bruta total.

Ressalta ainda que na ausência de escrituração do Livro Caixa ou havendo neste irregularidades, a omissão deve limitar-se a 20% dos rendimentos da atividade rural. "No caso, restou evidente que o Livro Caixa apresentado, não retrata a realidade das operações atinentes à atividade rural, como podemos comprovar da leitura do Relatório Fiscal e dos ...

demonstrativos elaborados pela fiscalização, os quais evidenciam um grande número de documentos tanto de receitas como de despesas que não foram contabilizados e outros estranhos a atividade foram registrados no Livro Caixa, além de documentos contabilizados erroneamente, o que, evidentemente, leva à conclusão pela imprestabilidade da escrituração apresentada pelo fiscalizado." "Resta claro que ao optar pela tributação mais gravosa ao contribuinte, o ilustre Auditor Fiscal não observou os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, além de não observar a norma estampada no inciso VI, do parágrafo único, do art. 2º da Lei nº 9.784/99, já que impôs ao autor uma sanção muito superior àquela que seria adequada ao caso.

Assim sendo tanto pelo reconhecimento do direito do contribuinte em ser tributado pela forma menos gravosa, como pela imprestabilidade do Livro Caixa, o presente lançamento de ofício deve ser refeito, com a tributação pelo arbitramento da renda da atividade rural em 20% da receita bruta." II.b - Lançamento indevido de tributo com multa qualificada de 150% "No que diz respeito a apropriação indevida de despesas, o Ilustre Auditor Fiscal entendeu que em relação a parte dessas despesas (compra de pessoas físicas - item 5.2.7 do relatório), teria ocorrido evidente intuito de sonegação e fraude, materializando-se a ocorrência de crime contra a ordem tributária. Assim com fundamento no § 1º do art. 44, da Lei 9430/96, efetuou o lançamento do imposto com a multa qualificada de 150%. ...

Ocorre que, aliado à suposta apropriação de despesas indevidas, o contribuinte fiscalizado deixou de contabilizar e por consequência de apropriar como despesa dedutível, valores que em muito excedem as despesas supostamente apropriadas indevidamente, como restou apurado pela própria fiscalização. ...

Em suma não ocorreu a infração de utilização indevida de despesas, pois que as despesas efetivamente incorridas (contabilizadas somadas as não contabilizadas), resultaram em valor maior que as supostamente apropriadas indevidamente. ...

Para operacionalizar o lançamento com multa qualificada o Ilustre Auditor Fiscal incorreu em evidente equívoco, pois que, lançou no Auto de Infração a infração - OMISSÃO DE RESULTADO TRIBUTÁVEL DA ATIVIDADE RURAL e dividiu o valor em omissão de receitas o qual tributou com multa de 75% e glosa de despesas com compras de pessoas físicas o qual tributou com a multa qualificada de 150%.

Porém o procedimento correto que deveria ter sido adotado pela fiscalização é apurar separadamente cada infração: i) quantificar a infração da suposta omissão de rendimentos da atividade rural em separado, a qual está fundamentada no art. 61 do RIR/99; ii) quantificar a infração decorrente da suposta apropriação indevida de despesas, a qual está fundamentada no art. 62 do RIR/99; iii) fazer o confronto entre as duas infrações.

...

Assim sendo a suposta utilização de despesas indevidas não contribuiu para a supressão ou redução de tributo, não havendo que se falar em multa qualificada.

Dessa forma a multa qualificada de 150% restou indevida, pois que não ocorreu tal infração de apropriação indevida de despesas." II. c - Despesas com atividade rural glosadas indevidamente Assim como já dito à Fiscalização, as notas fiscais, emitidas em nome de Andrei Nicolodi (ex-parceiro), devem ser consideradas pois os insumos lá registrados foram integralmente utilizados pela parceria Télcio-Anderson-Jorge Nicolodi. Houve tão-somente falta de atualização dos cadastros junto às empresas com relação à saída de Andrei da parceria.

### III - Requerimento

Diante do exposto, requer que a apuração do imposto seja feita pelo arbitramento de 20% sobre a receita bruta. Não sendo essa hipótese viável, solicita "o cancelamento do lançamento relativo a apropriação indevida de despesas (compra de pessoas físicas - item 5.2.7 do relatório), adicionando-se os valores tributados a infração de omissão de rendimentos da atividade rural, aplicando-se a multa de 75% ao invés da multa qualificada de 150%, tudo conforme relatado no item II.b, da presente impugnação", bem como "o restabelecimento das despesas relativas às compras de insumos utilizados na atividade rural, efetuadas em nome de Andrei Nicolodi".

A DRJ deliberou (fls. 2834-2853) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE. LIMITE DO RESULTADO COM BASE NA RECEITA BRUTA.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração, após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável. No caso da opção pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano-calendário.

O arbitramento da base de cálculo do resultado tributável à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário deve constituir medida excepcional nº procedimento de ofício. As deficiências de escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando a autoridade fiscal constata que o valor probatório do conjunto de documentos que tem a sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A inserção no Livro Caixa, de forma reiterada, de despesas, sabidamente inexistentes, a fim de reduzir o efetivo valor da obrigação tributária principal constitui fato que, em tese, evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS. GLOSAS.

Não podem ser admitidas, como despesas dedutíveis, as compras de insumos realizadas em nome de terceiro, não incluído na parceria rural, mormente na ausência de comprovação da utilização destes produtos em benefício da parceria e do repasse financeiro dos efetivos parceiros para aquele terceiro.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 16/05/2019 (fls. 1856), apresentou recurso voluntário (fls. 2860-2882), em 29/05/20189, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre a omissão de resultado tributável da atividade rural, em decorrência do registro de despesas inexistentes, amparadas em notas fiscais

de produtor ideologicamente falsas. Nos termos do relatório fiscal (fls. 2742-2782), constatou-se, a partir da análise dos livros caixa, notas fiscais eletrônicas e demais documentos apresentados, que o contribuinte e seus parceiros agrícolas lançaram despesas indevidas e omitiram receitas oriundas da atividade rural, especialmente relacionadas à venda de produtos agrícolas e à movimentação de mercadorias não devidamente escrituradas.

Conforme descrito ao longo do relatório (especialmente nas seções de apuração das receitas e despesas), verificou-se a utilização de documentos inidôneos para justificar custos, bem como a ausência de comprovação de operações alegadas, resultando na glosa de despesas e no arbitramento do resultado tributável. Ademais, diligências realizadas junto a terceiros evidenciaram que diversas notas fiscais foram emitidas sem lastro em operações reais, reforçando o caráter ideologicamente falso dos documentos.

Dessa forma, restou caracterizada a redução indevida da base de cálculo do imposto de renda, mediante omissão de receitas e majoração artificial de despesas, ensejando o lançamento de ofício do crédito tributário, acrescido de multa qualificada em virtude do intuito de fraude.

Inicialmente, veja-se que a recorrente aduz a nulidade da decisão recorrida. Sua argumentação não merece, contudo, prosperar. Ao contrário do que afirma o recorrente, a autoridade administrativa observou todos os requisitos previstos no artigo 142, do Código Tributário Nacional, pois o auto de infração descreve o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e a penalidade cabível:

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. (Lei nº 5.172/66)

Tampouco se encontram presentes as causas de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972:

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. (Decreto nº 70.235/1.972)

A mera discordância do recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez. O inconformismo do recorrente volta-se, na realidade, contra o mérito do lançamento, o que se passa a analisar na sequência.

Em relação aos argumentos de mérito, tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, com os quais estou de acordo, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

## II - Mérito

II.a - Lançamento indevido com base no resultado entre o confronto dos rendimentos menos despesas

De plano, solicitou o contribuinte que o lançamento de ofício fosse refeito, utilizando-se o arbitramento da base de cálculo (20% da receita bruta), haja vista ser tal opção menos gravosa, mormente pelo fato da imprestabilidade do Livro Caixa por ele apresentado.

À vista desta solicitação, vale lembrar que o então vigente Regulamento do Imposto de Renda/99 – RIR/99 (Decreto 3.000/99), nos seus artigos 57 a 71, trazia a consolidação dos dispositivos que, à época dos fatos geradores, disciplinavam a tributação do imposto de renda da atividade rural.

De acordo com o 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. E mais, ainda segundo o § 1º desse mesmo artigo, 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.

O art. 63 dispõe que "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".

Além disso, segundo o art. 71, à opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. No entanto, essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e das despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado, conforme o § 1º desse mesmo artigo.

Do exposto, percebe-se que o resultado da atividade rural pode ser apurado de duas maneiras distintas, isto é, pode-se fazer o confronto receita versus despesas, apurandose de fato um lucro (ou prejuízo) ou simplesmente calcular um lucro presumido a ser tributado(sem possibilidade de apuração de prejuízo), aplicando-se sobre a receita bruta o percentual de 20% (arbitramento).

No caso específico do contribuinte, para a apuração espontânea do resultado tributável da atividade rural, observa-se, nas DIRPFs dos Exercícios 2014 a 2017 (fls. 2.426 a 2.471), que ele preferiu a sistemática geral de tributação dos

rendimentos a partir da delimitação da base de cálculo efetiva, isto é, pela diferença entre as receitas brutas e as despesas de custeio e/ou investimento.

Ora, a forma de apuração do resultado, dentre as duas modalidades permitidas, é uma escolha do contribuinte, não cabendo a sua alteração pela fiscalização, salvo na hipótese de arbitramento por falta de escrituração das receitas e despesas em Livro Caixa(art. 60, § 2º, do RIR/99).

Com efeito, a opção eleita para tributação da atividade rural no envio da declaração de rendimentos torna-se definitiva para o sujeito passivo sob ação fiscal, dada a perda da espontaneidade para alteração do critério de fixação da base de cálculo, quando determinado a abertura de procedimento fiscal que visa apurar exatamente as incorreções nº resultado da referida atividade (art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235. de 1972).

Quanto ao arbitramento do resultado tributável da atividade rural, assim como em outros casos previstos na legislação federal, vale dizer que se trata de medida de caráter excepcional, que deve ser utilizada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto de renda segundo o critério desejado pelo sujeito passivo, isto é, de escrituração em Livro Caixa e comprovação de receitas e despesas por meio de documentação hábil e idônea(art. 60 do RIR/99).

Não é demais lembrar que o arbitramento com limite em 20% da receita bruta poderá ser mais ou menos vantajoso para o contribuinte, quando comparado com a tributação dos rendimentos da atividade rural pelo confronto das receitas e despesas incorridas no ano-calendário.

A escrituração deficiente do Livro Caixa, quando são constatadas incorreções e omissões de receitas e/ou despesas, não se equipara, em qualquer circunstância, à falta de escrituração, a qual, efetivamente, dá ensejo ao arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário, previsto no § 2º do art. 60 do RIR 99.

Ao contrário do que parece crer o autuado, as deficiências de escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando a autoridade fiscal percebe que o valor probatório do conjunto de documentos que tem a sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte. E esta é a hipótese dos autos.

Ainda que a Fiscalização tenha encontrado receitas/despesas não escrituradas e despesas escrituradas indevidamente, à vista da documentação comprobatória apresentada pelo contribuinte juntamente com os Livros Caixa, a autoridade fiscal não concluiu pela imprestabilidade da escrita do contribuinte. Pelo contrário, resolveu considerar a escrituração fazendo os ajustes pertinentes, desenvolvendo um trabalho minucioso - inclusive com circularizações/diligências - detalhado em tópicos, conforme narrativa do Relatório Fiscal - IRPF, apoiado ainda nas planilhas descritivas de fls. 2.550 a 2.617 e 2.740/2.741. Aliás, notase, pelos termos da

impugnação, não existirem dúvidas quanto às incorreções apontadas pela autoridade autuante.

A despeito das falhas na contabilização, depreende-se da avaliação da fiscalização que não houve carência dos elementos indispensáveis à descoberta da grandeza econômica através do confronto entre receitas e despesas provenientes do exercício da atividade rural. Assim, não houve motivos para lançar o tributo com base no arbitramento, respeitando-se, como se deve, a opção exercida nas entregas das DIRPFs. Isso resta evidente no seguinte trecho do Relatório Fiscal - IRPF de fls. 2.742 a 2.782:

Ressalta-se que em decorrência das infrações apuradas pela fiscalização, os resultados da atividade rural (receitas apuradas pela fiscalização menos despesas) dos anos-calendário 2013, 2014, 2015 e 2016 foi superior ao limite de 20% sobre a receita bruta, todavia, considerando que por ocasião da entrega das Declarações de Ajuste Anual do IRPF - DIRPF o contribuinte optou pela tributação com base no resultado, para fins de lançamento foi observada a mesma forma de tributação adotada pelo contribuinte nas Declarações de Ajuste Anual, apesar de tal tributação ser mais onerosa, não cabendo ao fisco alterá-la de ofício, tão pouco cabe ao contribuinte retificá-la após o início do procedimento fiscal.

No mais, é forçoso reconhecer que o legislador estipulou um limitador da base de cálculo do imposto de renda devido pela pessoa física relativo à atividade rural quando o resultado pelo método do confronto entre receitas e despesas revela-se mais oneroso para o contribuinte. Contudo, tal raciocínio é válido apenas no contexto particular do lançamento por homologação, em que o sujeito passivo verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade fazendária (art. 150 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - CTN). De fato, até a data de entrega da declaração de rendimentos, o contribuinte poderá fazer a opção pelo limite do resultado tributável da atividade rural a 20% da receita bruta do ano-calendário, se lhe convier (art. 71 do RIR/99).

Por outro lado, após iniciado o procedimento fiscal, havendo a perda da espontaneidade do sujeito passivo, a legislação tributária não estabelece um limite para a tributação da atividade rural quando respeitado o critério adotado pelo contribuinte de receitas menos despesas, que privilegia, por sinal, a capacidade contributiva e a identificação de acréscimo patrimonial.

Caso fosse a intenção do legislador ordinário fixar um limite para a tributação da atividade rural, em qualquer hipótese de lançamento de ofício, numa medida peculiar no âmbito do imposto de renda, haveria, necessariamente, dispositivo expresso e indubitado com tal propósito.

Por oportuno, cumpre lembrar, também, que apesar da inestimável validade dos julgados administrativos, citados pelo requerente, como fontes de consulta, estes não podem ser tomados, como normas complementares da legislação tributária,

nos moldes estabelecidos pelo artigo 96 do precitado Código Tributário Nacional, em função da inexistência de norma legal que lhes confira efetividade de caráter normativo. De toda sorte, interessante transcrever ementa de julgado administrativo constante do Relatório Fiscal - IRPF, que melhor se amolda ao caso presente:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF ano-calendário: 2005 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.

Por todo o até aqui exposto, constata-se que a fiscalização agiu nos estritos termos previstos pela legislação pertinente ao assunto. Ademais, quanto a possível violação de princípios constitucionais, deve-se destacar que não cabe efetivamente a esta autoridade julgadora manifestar-se a esse respeito, por lhe faltar competência para fazê-lo conforme o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09

II.b - Lançamento indevido de tributo com multa qualificada de 150%

Nas palavras do autuado, "o procedimento correto que deveria ter sido adotado pela fiscalização é apurar separadamente cada infração: i) quantificar a infração da suposta omissão de rendimentos da atividade rural em separado, a qual está fundamentada nº art. 61 do RIR/99; ii) quantificar a infração decorrente da suposta apropriação indevida de despesas, a qual está fundamentada no art. 62 do RIR/99; iii) fazer o confronto entre as duas infrações."

Oportuno, então, trazer à colação os arts. 61 a 63 do então vigente RIR/99:

Subseção IV Receita Bruta Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§ 1º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal - AGF e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - PROAGRO;

II - o montante ressarcido ao produtor agrícola, pela implantação e manutenção da cultura fumageira;

III - o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;

IV - o valor dos produtos agrícolas entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V - o valor pelo qual o subscritor transfere os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes, a título da integralização do capital.

§ 2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

§ 3º Nas vendas de produtos com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença apurada por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento.

§ 4º Nas alienações a prazo, deverão ser computadas como receitas as parcelas recebidas, na data do seu recebimento, inclusive a atualização monetária.

§ 5º A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

#### Subseção V Despesas de Custeio e Investimentos

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - 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;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

§ 3º As despesas relativas às aquisições a prazo somente serão consideradas nº mês do pagamento de cada parcela.

§ 4º O bem adquirido por meio de financiamento rural será considerado despesa no mês do pagamento do bem e não no do pagamento do empréstimo.

§ 5º Os bens adquiridos por meio de consórcio ou arrendamento mercantil serão considerados despesas no momento do pagamento de cada parcela, ressalvado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 6º No caso de consórcio ainda não-contemplado, as parcelas pagas somente serão dedutíveis quando do recebimento do bem, observado o art. 798.

§ 7º Os bens adquiridos por meio de permuta com produtos rurais, que caracterizem pagamento parcelado, serão considerados despesas no mês do pagamento de cada parcela.

§ 8º Nos contratos de compra e venda de produtos agrícolas, o valor devolvido após a entrega do produto, relativo ao adiantamento computado como receita na forma do § 2º do art. 61, constitui despesa no mês da devolução.

§ 9º Nos contratos de compra e venda de produtos agrícolas, o valor devolvido antes da entrega do produto, relativo ao adiantamento de que trata o § 2º do art.

61, não constitui despesa, devendo ser diminuído da importância recebida por conta de venda para entrega futura.

§ 10. O disposto no § 8º aplica-se somente às devoluções decorrentes de variação de preços de produtos sujeitos à cotação em bolsas de mercadorias ou cotação internacional.

§ 11. Os encargos financeiros, exceto a 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).

§ 12. Os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural, comprovadamente utilizados nessa atividade, não poderão ser utilizados para justificar acréscimo patrimonial.

Subseção VI Resultado da Atividade Rural 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).

Inexiste previsão legal para o solicitado pelo contribuinte, consistente em "fazer o confronto entre as duas infrações", isto é, realizar a subtração entre as correções efetuadas nas receitas e aquelas realizadas nas despesas. O art. 63 é claro quanto à apuração do resultado da atividade rural e, conforme dito, foi esse o caminho corretamente trilhado pela fiscalização.

Na mesma toada, não merece guarida o argumento de que não teria ocorrido "a infração de utilização indevida de despesas, pois que as despesas efetivamente incorridas (contabilizadas somadas as não contabilizadas), resultaram em valor maior que as supostamente apropriadas indevidamente".

Diante de tal colocação, vale destacar que o impugnante não se preocupou em afastar a afirmativa fiscal quanto à inoportunidade das despesas, limitando-se a alegar que, nº conjunto, as despesas reconhecidas pela fiscalização superaram aquelas inexistentes, não havendo, pois, a apropriação indevida de gastos.

Nesse contexto, ainda que a autoridade autuante tenha encontrado despesas não contabilizadas em montante superior àquelas inexistentes/fictícias, isso não apaga o fato de o contribuinte ter buscado reduzir o resultado tributável com a inserção destas últimas. Embora no conjunto, o confronto "despesas não contabilizadas" x "despesas inexistentes" tenha saldo em benefício do autuado, não se pode perder de vista que a utilização de despesas inexistentes, quando vista de forma isolada, impacta sim o cálculo o IR devido, reduzindo-o.

Ora, as infrações devem ser analisadas de forma individualizada, do contrário, poder-se-ia chegar ao absurdo de relevar a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, já que, no todo, considerando as demais correções nas receitas/despesas, a utilização de despesas inexistentes não gerou exatamente a redução de IR pretendida.

A aplicação da multa qualificada de 150% está diretamente vinculada à intenção do sujeito passivo em causar dano ao Erário. Os seguintes trechos do Relatório Fiscal - IRPF deixam tal conduta evidente: Ora, observando-se a atuação, verifica-se que a sequência procedimental sugerida pelo contribuinte, relativamente aos itens "i" e "ii", coincide com o trabalho fiscal.

Com efeito, em cumprimento ao art. 61, a autoridade autuante apurou o novo valor de receita bruta, isto é, a soma das receitas declaradas com aquelas omitidas.

Em seguida, nos moldes do art. 62, determinou o novo valor das despesas, adicionado, ao montante já declarado, aquelas incorridas e não declaradas/escrituradas e excluindo as inexistentes/indedutíveis.

Assim, diante dos importes retificados de receitas e de despesas, de acordo com o comando do art. 63, apurou, então, o resultado da atividade rural, que deduzido daquele já declarado, acarretou a infração lançada - Omissão de Resultado Tributável da Atividade Rural.

Inexiste previsão legal para o solicitado pelo contribuinte, consistente em "fazer o confronto entre as duas infrações", isto é, realizar a subtração entre as correções efetuadas nas receitas e aquelas realizadas nas despesas. O art. 63 é claro quanto à apuração do resultado da atividade rural e, conforme dito, foi esse o caminho corretamente trilhado pela fiscalização.

Na mesma toada, não merece guarida o argumento de que não teria ocorrido "a infração de utilização indevida de despesas, pois que as despesas efetivamente incorridas (contabilizadas somadas as não contabilizadas), resultaram em valor maior que as supostamente apropriadas indevidamente".

Diante de tal colocação, vale destacar que o impugnante não se preocupou em afastar a afirmativa fiscal quanto à inoportunidade das despesas, limitando-se a alegar que, nº conjunto, as despesas reconhecidas pela fiscalização superaram aquelas inexistentes, não havendo, pois, a apropriação indevida de gastos.

Nesse contexto, ainda que a autoridade autuante tenha encontrado despesas não contabilizadas em montante superior àquelas inexistentes/fictícias, isso não apaga o fato de o contribuinte ter buscado reduzir o resultado tributável com a inserção destas últimas. Embora no conjunto, o confronto "despesas não contabilizadas" x "despesas inexistentes" tenha saldo em benefício do autuado, não se pode perder de vista que a utilização de despesas inexistentes, quando vista de forma isolada, impacta sim o cálculo o IR devido, reduzindo-o.

Ora, as infrações devem ser analisadas de forma individualizada, do contrário, poder-se-ia chegar ao absurdo de relevar a ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária, já que, no todo, considerando as demais correções nas receitas/despesas, a utilização de despesas inexistentes não gerou exatamente a redução de IR pretendida.

A aplicação da multa qualificada de 150% está diretamente vinculada à intenção do sujeito passivo em causar dano ao Erário. Os seguintes trechos do Relatório Fiscal - IRPF deixam tal conduta evidente:

Da análise dos documentos e informações obtidas junto a terceiros mediante a realização de diligências fiscais, relacionados aos valores

registrados como despesa nos livros caixa da atividade rural - referentes aos produtos adquiridos de pessoas físicas nº período de 2014 a 2016, no valor total de R\$ 1.304.864,81, constantes do demonstrativo de fls. 2617, concluiu-se que as referidas compras são todas fictícias, sendo que as notas fiscais foram emitidas única e exclusivamente com a finalidade de gerar despesas para os supostos adquirentes, integrantes da "Parceria Nicolodi". ...

Todavia, considerando que após a abertura dos procedimentos fiscais de diligência junto às pessoas físicas acima mencionadas, o contribuinte foi novamente intimado, através do "item 8" do Termo de Início do Procedimento Fiscal, recebido por via postal em 20/08/2018, a apresentar documentação comprobatória do pagamento dos produtos agrícolas adquiridos de pessoas físicas, constantes do demonstrativo anexo ao referido Termo, bem como considerando que o contribuinte e seus parceiros agrícolas apresentaram resposta na qual reconheceram, de modo expresso, que as referidas operações de compra de produtos não ocorreram de fato, sendo que as mesmas tiveram por finalidade gerar despesas nos livros caixa da atividade rural, estando os mesmos, portanto, de pleno acordo com a glosa das referidas despesas, entendo que a declaração apresentada pelo contribuinte e seus parceiros, somado aos fatos apontados no presente item, são mais que suficientes para caracterizar a glosa das referidas despesas, visto ter ficado comprovado que tais operações não ocorreram de fato (operações fictícias) e que tiveram por objetivo a majoração indevida das despesas e, por conseguinte, a redução indevida do resultado tributável da atividade rural.

Na sequência do Relatório Fiscal - IRPF, a autoridade fiscal apresenta sua conclusão que, por vir ao encontro do entendimento desta relatora, merece ser reproduzida:

Conforme descrito no "item 2.5.7" [leia-se "item 5.2.7"] do presente relatório fiscal, durante os anos-calendário 2014, 2015 e 2016 o contribuinte registrou como despesa nos livros caixa da atividade rural valores referentes a aquisição de produtos de pessoas físicas, cujas operações não ocorreram de fato (compras fictícias), ou seja, os documentos utilizados como base para o registro das despesas são ideologicamente falsos, pois as operações nelas registradas não ocorreram. Além disso, conforme comprovado nos autos, vários destes documentos foram emitidos sem o conhecimento/consentimento dos titulares dos blocos de produtor, prova de que os documentos foram emitidos pelo contribuinte e seus parceiros agrícolas, ou por seu contador.

Tais condutas obviamente buscaram ocultar uma 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, bem como nº artigo 18 da Lei nº 8.023/90. ...

Em complementação ao Relatório Fiscal, vale lembrar que o conceito de dolo encontra-se no inciso I4 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.

Com efeito, o que se observa dos autos é que, reiteradamente - anoscalendário 2014, 2015 e 2016, foram deliberadamente inseridas nos Livros Caixas despesas inexistentes, não podendo tal atitude ser considerada mero equívoco.

À vista do exposto, nada a reparar na metodologia utilizada no lançamento quando da apuração das infrações lançadas e tão pouco merece retificação a aplicação da multa qualificada de 150%, nos moldes efetuados.

#### II. c - Despesas com atividade rural glosadas indevidamente

Argumenta o autuado, assim como já dito à Fiscalização, que as notas fiscais, emitidas em nome de Andrei Nicolodi (ex-parceiro), devem ser consideradas pois os insumos lá registrados foram integralmente utilizados pela parceria Télcio-Anderson-Jorge Nicolodi. Houve tão-somente falta de atualização dos cadastros junto às empresas com relação à saída de Andrei da parceria. Ademais, os fornecedores AGROFEL, REDEMAQ COIMPEL AURELIO GOETTEMS e SLC COMERCIAL, conforme declarações de fls. 196 a 200, "atestaram que as compras feitas em nome de Andrei Nicolodi, eram destinadas à Parceria Nicolodi (Télcio, Anderson e Jorge)."

De pronto, convém destacar que o impugnante não trouxe novos elementos no intuito de ratificar suas alegações; ademais, as citadas declarações de fornecedores já foram objeto de análise pela Fiscalização.

Note-se que antes de desconsiderar as despesas relacionadas a Andrei, a autoridade fiscal, prudentemente, intimou não só Andrei, como todos da Parceria Nicolodi(Télcio, Jorge e Anderson), para só assim efetuar o lançamento. Sendo assim, oportuno reproduzir trecho do Relatório Fiscal - IRPF acerca do assunto, posto que a discussão se encerra por sua simples leitura:

De acordo com a resposta apresentada, o contribuinte e seus parceiros agrícolas tentam justificar a possibilidade de deduzirem, na apuração do resultado da atividade rural da "Parceria Nicolodi", as despesas existentes em nome de Andrei Nicolodi, todavia, tal dedutibilidade não encontra respaldo legal. Além disso, afirmam que o Sr.

Andrei Nicolodi vivia às expensas de seu pai Jorge Nicolodi, bem como que a área de terras de 100 ha, pertencente ao Sr. Andrei Nicolodi, teria ficado improdutiva durante o período de fiscalização.

Apesar das alegações apresentadas pelo contribuinte e seus parceiros agrícolas na tentativa de justificar a dedutibilidade das despesas existentes em nome do Sr. Andrei Nicolodi, há vários fatores que apontam no sentido contrário às alegações apresentadas e que comprovam, que no período de 2013 a 2016, o Sr. Andrei Nicolodi explorava a atividade rural.

O primeiro fator, são as declarações de imposto de renda apresentadas pelo Sr.

Andrei Nicolodi, nas quais o mesmo declara que explorou a atividade rural, tendo inclusive preenchido o anexo da atividade rural. Da análise dos anexos da atividade rural das DIRPF do Sr. Andrei, juntados às fls. 2511/2518, bem como das notas fiscais eletrônicas emitidas em seu nome, constatamos que, com exceção de R\$ 332.000,00 de despesas declaradas no mês de novembro de 2013 (valor referente a compra de um Caminhão Trator Axor 2644 S/36 M Benz Axor 2644S6X4, adquirido da empresa Veículos Alvorada Ltda. - CNPJ 0.975.169/0001-18 em 18/11/2013, conforme nota fiscal nº 10.175), no restante do período o mesmo praticamente não declara despesas da atividade rural, com exceção dos valores retidos a título de Funrural/Senar sobre a comercialização de produtos. Além disso, também constatamos que nos anos-calendário 2015 e 2016 o Sr. Andrei optou pela tributação do resultado da atividade rural com base em 20% a receita bruta.

O segundo fator refere-se a movimentação bancária do Sr. Andrei Nicolodi.

Apesar da declaração apresentada, firmada por seu pai Jorge Nicolodi, de que nº período de 2012 a 2017 o Sr. Andrei vivia às suas expensas, os dados informados pelas instituições financeiras via DIMOF apontam no sentido contrário, pois consta movimentação financeira em nome do Sr. Andrei de R\$ 1.789.329,37 no ano 2013, R\$ 2.279.083,08 no ano 2014 e 1.713.6.30,87 no ano 2015, portanto, muito superiores aos valores das despesas da atividade rural existentes em seu nome e declaradas como despesas pelos integrantes da parceria Nicolodi (Jorge Nicolodi, Tércio Nicolodi e Anderson Nicolodi).

O Terceiro fator é que, apesar de intimados, o contribuinte e seus parceiros agrícolas Jorge Nicolodi e Anderson Nicolodi não comprovaram que as despesas da atividade existentes em nome de Andrei Nicolodi e declaradas como despesa em seus livros caixa, foram efetivamente pagas por eles, ou seja, que os recursos financeiros saíram de suas contas bancárias.

O quarto fator, é que os parceiros agrícolas somente registraram as despesas existentes em nome do Sr. Andrei Nicolodi. Não foi localizada

nenhuma receita registrada nos livros caixa cujos documentos estivessem em nome dele. Destaca-se que, neste caso, há um descasamento entre as receitas e despesas, ou seja, as receitas foram informadas nas declarações do Sr. Andrei Nicolodi e as despesas foram registradas e nos livros caixa e nas DIRPF do contribuinte e seus parceiros agrícolas Jorge Nicolodi e Anderson Nicolodi.

O quinto fator, é justamente o fato das notas fiscais e documentos terem sido emitidos em nome de Andrei Nicolodi, o qual não integrava a "Parceria Nicolodi", portanto, trata-se de despesas em nome de terceiros. O fato dos contribuintes apresentarem declarações firmadas por algumas empresas de que os produtos adquiridos em nome de Andrei Nicolodi se referiam a "parceria Nicolodi", fornecidas ao tempo em que os mesmos já estavam sob procedimento de fiscalização, não tem o condão alterar o teor de tais documentos, principalmente no tocante ao destinatário dos produtos. Caso os contribuintes quisessem deduzir tais valores, deveriam obrigatoriamente ter incluído o Sr. Andrei Nicolodi na referida parceria agrícola.

Portanto, em que pesem as tentativas do contribuinte e seus parceiros agrícolas tentarem justificar a possibilidade dedução de despesas cujos documentos foram emitidos em nome Andrei Nicolodi, não há como acatar tais argumentos, visto que o titular das notas fiscais também explorava a atividade rural no referido período, possuía movimentação bancária significativa, e que o mesmo não fazia parte da "Parceria Agrícola Nicolodi", motivos pelos quais os valores registrados como despesa no livro caixa, relacionados de forma individualizada no demonstrativo de fls. 2605/2616, foram glosados pela fiscalização.

Vale frisar que o impugnante, em sua defesa, sequer rebateu os pontos levantados pela fiscalização, limitando-se a solicitar a reconsideração das despesas glosadas, sem a anexação de qualquer novo documento, repise-se.

Desta feita, mantém-se o entendimento da autoridade autuante.

A título de complemento, veja-se que em relação à alegação de ausência de prejuízo para o Fisco em decorrência das ações autuadas, o argumento do recorrente não se sustenta à luz da legislação. Isso porque a apuração do resultado da atividade rural, nos termos do art. 63 do RIR/99, decorre do confronto entre receitas e despesas devidamente comprovadas e juridicamente admissíveis, sendo vedada a compensação entre infrações distintas para fins de descaracterização da materialidade tributária. Ainda que, em tese, o conjunto das despesas efetivas (contabilizadas e não contabilizadas) supere aquelas indevidamente apropriadas, tal circunstância não elide o fato de que o recorrente inseriu deliberadamente despesas inexistentes em sua escrituração, conduta que, por si só, possui aptidão para reduzir artificialmente a base de cálculo do imposto.

A análise do ilícito tributário é qualitativa e individualizada, e não parte de uma aritmética global, razão pela qual a suposta inexistência de "prejuízo fiscal líquido" não afasta a

ocorrência da infração nem descaracteriza o dolo quando comprovado o intuito de fraude, especialmente diante de provas robustas constantes dos autos, dentre as quais consta confissão do próprio contribuinte.

Ainda em relação ao intuito de fraude, conquanto este esteja presente, nos exatos termos explicitados no Relatório Fiscal (fls. 2.742-2.782), e determine a incidência da multa qualificada, aplica-se ao presente caso a retroatividade benigna, devendo-se reduzir a penalidade a 100%, nos termos da Lei n.º 14.689/2023.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, rejeito a nulidade arguida e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital**