



<b>Processo nº</b>	11070.738077/2019-67
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-011.249 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	12 de abril de 2024
<b>Recorrente</b>	FRANCISCO STEFANELO CANCIAN
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

ALEGAÇÃO DE ERRO NA DECLARAÇÃO E BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE. DOLO COMPROVADO.

Não há base legal para afastar a exigência do crédito tributário ou excluir penalidades em caso de boa-fé do contribuinte. No caso, as provas trazidas aos autos demonstram a intenção dolosa de alterar/ocultar o fato gerador do tributo, a fim de obter-se benefício tributário.

**GLOSA. DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. NOTAS FICTÍCIAS.**

São passíveis de glosa os valores escriturados como despesa da atividade rural para os quais o contribuinte não logre comprovar a operação e cujas provas trazidas aos autos demonstrem que estão relacionadas a compras fictícias de produtos de produtores rurais pessoas físicas.

**ATIVIDADE RURAL. PARCERIA.**

Para fins tributários, a existência de parceria rural deve ser comprovada documentalmente, mediante contrato escrito.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF N. 2.**

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

**MULTA QUALIFICADA. CONDICIONADA A CONDIÇÃO SUBJETIVA DO AGENTE.**

Demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo em fraudar a norma tributária com o intuito claro de obter vantagem tributária, deve ser mantida a multa de ofício em percentual qualificado.

**MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.**

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo  
- Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo (Relatora), Diogo Cristian Denny (Presidente)

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 1.380/1.401), atinente aos anos-calendários de 2014 a 2017, lavrado em decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas a título de arrendamento rural (declarado e tributado incorretamente como receita da atividade rural), da omissão de ganho de capital na venda de produto recebido em dação de pagamento pelo arrendamento de imóveis rurais, bem como aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão. Foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150% sobre o imposto apurado na infração omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas, bem como juros de mora pela taxa SELIC.

Além disso, como consta do Relatório Fiscal (e-fls. e-fls. 1.306/1.379), apurou-se infrações praticadas no período em relação ao resultado da atividade rural, consistentes no registro indevido de valores recebidos em produto (soja) a título de arrendamento rural como se fossem receitas da atividade rural, do registro a maior de receitas da exploração da atividade de pecuária, da majoração indevida de despesas relacionadas a atividade de pecuária, do registro de despesas indevidas, da falta de registro de despesas, bem como do registro como despesa da atividade rural relacionadas a compras fictícias de produtos de produtores rurais pessoas físicas. Contudo, em virtude da reclassificação dos valores da venda da soja oriunda de arrendamento rural, não foram apurados resultados tributáveis da atividade rural a serem lançados de ofício.

Foi lavrada representação fiscal para fins penais, em cumprimento ao disposto no art. 1º do Decreto n. 2.730/1998 (vigente à época), consubstanciada no processo administrativo n. 11070.738.082/2019-70.

O lançamento foi impugnado e os membros da 4a Turma da DRJ10, por unanimidade de votos, julgaram o recurso voluntário *improcedente*, nos termos da ementa abaixo transcrita (e-fls. 1.528/1.557):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.** As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a constitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

**DOUTRINAS** As doutrinas, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não podem ser opostas ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

**ALEGAÇÃO DE ABUSO DE PODER POR PARTE DO FISCO.** Não pode ser configurado como extorsivo o lançamento do imposto de renda da pessoa física que atendeu aos preceitos legalmente estabelecidos e exigiu tributo resultante da apuração, por parte do Fisco, de omissão de rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, bem como impôs multa de ofício e juros de mora com base na taxa

**SELIC. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO.** A prática dolosa tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido enseja a incidência da multa qualificada.

**INCONSTITUCIONALIDADE.** O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.

**ATIVIDADE RURAL - PARCERIA.** O resultado da atividade rural, somente pode ser apurado separadamente na proporção dos rendimentos e despesas que couber a cada parceiro, quando essa condição for comprovada mediante contrato escrito registrado em cartório de títulos e documentos.

Cientificado do acórdão (24/09/2020), o Recorrente apresentou, em 21/10/2020, recurso voluntário (e-fls. 1.563/1.593), repisando as alegações trazidas em sua impugnação, detalhadas pelo relatório constante do acórdão da DRJ10. Em síntese:

- a) Esclarece que cumpriu com todas as exigências da Receita Federal, prestando todos os livros, declarações e informações solicitadas. Exerceu a atividade de pecuária e também de agricultura. Nesse caso, deverão as receitas e despesas da atividade agrícola serem consideradas como válidas. Rechaça, ainda, a alegação de majoração indevida de receitas e registros de despesas inexistentes/fictícias relacionadas à atividade pecuária;
- b) Assume que errou em sua Declaração Anual, sendo que os valores (produtos) recebidos do Sr. Harri Billmann e Antoninho Meneghetti devem ser consideradas como arrendamento. Contudo, defende que deve ser cobrada apenas a diferença de tributação, não podendo ser cobrado novamente o total, pois já foi tributado anteriormente (bitributação), e também sem a aplicação de multas pois informou ao fiscal que errou em sua declaração;
- c) Por erro de digitação declarou que tinha um contrato verbal de arrendamento com o Sr. Sandro Ronaldo Botega Brondani. Porém, nunca houve entre as partes contrato de arrendamento, trata-se de contrato verbal parceria agrícola, desde 2013. Inclusive, destaca a existência de um processo de reintegração de posse que tramita na 1a Vara Cível da Comarca Cachoeira do Sul, sendo que

tal parceria só ocorre por causa do grave perigo de a qualquer momento o campo ser reintegrado para o antigo plantador e o Sr. Sandro (parceiro) não conseguir colher nenhum produto (soja). Esse é apenas um dos motivos para tal parceria. Juntou, em sede de impugnação, declaração do Sr. Sandro atestando a existência da parceria. Justifica que não informou a parceria em seu livro caixa ou em suas declarações anuais por erro ou desconhecimento. Além disso, não possui notas comprovando o plantio de soja pois sua parte na parceria é ceder a terra e prepará-la para o que o parceiro possa plantar novamente. Descreve o contrato de parceria firmado, o qual era caracterizado pelo risco, alegando que preenche todos os requisitos do Estatuto da Terra. Assim, faz-se necessária a exclusão do ganho de capital e multas sobre os valores de soja vendidas da referida parceria com o Sr. Sandro;

- d) Questiona a glosa de despesa da atividade rural, em específico, notas de desconto do FUNRURAL e a DARF- ITR, concordando expressamente com as outras notas glosadas, repetidas ou com falta de informações;
- e) Quanto à glosa de despesas da atividade rural, decorrente do registro de compras fictícias de pessoas físicas, alega a boa-fé do contribuinte, informando que os pagamentos são feitos em dinheiro vivo ou o fez com cheque de terceiros. Contesta, individualmente, as diligências fiscais abertas junto às pessoas físicas. Defende que a fiscalização atuou com abuso de poder, tributou e multou o contribuinte irregularmente, pois não conseguiu juntar provas robustas suficientes, concluindo que devem ser validadas todas as transações e notas relacionadas no livro caixa e afastadas as multas;
- f) Justifica que nunca fez o recolhimento através do carnê-leão pois nada sobrava após o abatimento das despesa (utilizava o valor os pagamentos do arrendamento para efetuar as compras do seu confinamento de gado). Deste modo, não era necessário o recolhimento, devendo, consequentemente, ser afastada a multa por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão;
- g) Insurge-se contra a qualificação da multa, alegando que deve ser cancelada todo e qualquer tipo de multa aplicada quando ela se apresentar excessiva, confiscatória, ou, quando menos, desproporcional;
- h) Não teve dolo ou intenção de fraudar suas declarações, sendo que aquilo que estava errada não foi intencionalmente, e sim por algum erro ou desconhecimento, nunca tendo a intenção de prejudicar os cofres públicos e nem tirar vantagem;
- i) Conclui requerendo a improcedência dos lançamentos tributários, retirando os valores da parceria agrícola, entre o contribuinte e o parceiro Sandro Ronaldo Botega Brondaní, as notas de produtores pessoa físicas e suas devidas multas.

Foi proferida sentença nos autos do MS n. 5039260-84.2023.4.04.7100, determinando o julgamento do presente Recurso Voluntário no prazo de 30 (trinta) dias.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo  
, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

### **1. Da autuação relacionada à exploração da atividade rural**

Inicialmente, deve-se se destacar que não se olvida que o contribuinte exerce a atividade de pecuária e agricultura. O que foi constatado pela fiscalização foram, justamente, infrações relacionadas ao exercício de tal atividade.

Como consta do Relatório Fiscal, apurou-se o registro indevido de receitas da atividade rural – em específico, soja recebida a título de arrendamento rural – e majoração de receitas da pecuária. Além disso, foram ajustadas as despesas relacionadas à atividade rural, mediante a adição de despesas não registradas e glosa daquelas consideradas como indevidas e oriundas de notas fictícias de compras, emitidas por pessoas físicas. Não obstante, considerando a reclassificação dos valores referentes à venda da soja recebida a título de arrendamento rural, não foram apurados resultados tributáveis da atividade rural a serem lançados de ofício (prejuízo em todos os anos-calendários, reduzido indevidamente pelo contribuinte).

Por questões didáticas, as razões do recorrente relacionados ao registro de receitas (produto soja) recebidas a título de arrendamento como resultado da atividade rural serão analisadas à frente, vez que culminaram na apuração de omissão de rendimentos e na exigência de ganho de capital sobre o montante obtido com a venda da soja recebida em dação de pagamento.

Observa-se que o recorrente não impugnou e nem trouxe alegações em sede recursal, no tópico próprio, quanto ao montante relativo à majoração de receitas da pecuária (e-fls. 1.317 do Relatório Fiscal).

#### **a) Ajustes de despesas (glosas e adições de despesas)**

O recorrente concorda expressamente com as notas glosadas, repetidas ou com falta de informações, opondo-se à glosa do desconto de Funrural e o pagamento de DARF — ITR.

O Funrural deduzido como despesa, como consta do Relatório Fiscal, ocorreu sobre receita da venda de soja oriunda de arrendamento rural, foi registrada em duplicidade no livro caixa e a nota fiscal não está registrada no referido livro. No que tange ao DARF- ITR, sequer foi apresentado comprovante de recolhimento.

Assim, mostra-se correta a glosa das referidas despesas.

#### **b) Majoração indevida de despesas mediante o registro de compras fictícias de pessoas físicas (glosa de despesas)**

Quanto ao ponto, o recorrente afirma que o fiscal, usando de abuso de poder, tributou e multou o contribuinte. Além de ser digno de nota que a atuação do Fiscal, como Agente Administrativo, encontra-se vinculada à lei (art. 142 do CTN), o recorrente não trouxe aos autos um único elemento a demonstrar o suposto abuso de autoridade (ou coação) perpetrado por algum agente fazendário. Portanto, devem ser rechaçadas as alegações nesse sentido.

Além de contestar, sem provas, as diligências fiscais realizadas junto às pessoas físicas, sustenta que as notas são verdadeiras. Os produtos comprados são produtos para plantar sua a pastagem (azevém, milho, e aveia) e comida para o semiconfinamento de gado.

Contudo, o Relatório fiscal é claro em comprovar que as operações de compra não ocorreram, que foram operações simuladas, objetivando obter tributação favorecida:

Como regra geral, em relação aos valores glosados pela fiscalização, nenhum dos supostos vendedores dos produtos logrou êxito em comprovar que as operações retratadas nas notas fiscais de produtor rural ocorreram de fato, tão pouco conseguiram comprovar o efetivo recebimento dos valores, os quais, pela relevância dos valores envolvidos, obviamente não seriam pagos em dinheiro, mas sim por intermédio de alguma instituição bancária (cheque, depósito ou TED).

Como podemos observar, **alguns dos diligenciados reconheceram expressamente que as operações não ocorreram de fato, que sequer conheciam o Sr. Francisco Stefanelo Cancian, e que que as notas fiscais de produtor teriam sido emitidas pelo contador Luiz Fernando Borguetti, ou que a única coisa que tinham em comum era o fato de ambos possuírem o mesmo contador.** Alguns simplesmente alegaram que não lembram das operações, não apresentando nenhum documento ou esclarecimento. Por fim, em relação àqueles diligenciados que alegaram que as supostas operações teriam ocorrido, nenhum deles logrou êxito em comprovar o efetivo recebimento dos valores e o transporte dos produtos, sendo que muitos deles sequer declararam despesas da atividade rural ou possuem notas fiscais relacionados a aquisição de insumos, tendo sido apresentadas alegações genéricas do tipo "que a venda foi recebida parte em dinheiro e parte em cheque de terceiros", indicando que as respostas apresentadas foram combinadas entre os supostos vendedores e o suposto adquirente dos produtos, haja vista que ambos os lados tinham o mesmo contador, o qual, aliás, é o elo de ligação entre eles (comprador e vendedores).

**(...)Destaca-se que em virtude da detecção da prática adotada na região, no ano-calendário 2019 a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santo Angelo/RS desencadeou uma operação visando justamente combater fraudes praticadas nas declarações da atividade rural de pessoas físicas na região de Cruz Alta/RS,** tendo em vista os indícios existentes de que vários contribuintes produtores rurais se aproveitavam de notas fiscais frias de outros produtores para elevar suas despesas da atividade rural, diminuindo seus resultados e, consequentemente, os valores devidos a título de IRPF. Essas notas fiscais de produtores rurais e as respectivas contranotas eram emitidas sem que houvesse o efetivo negócio entre os produtores (operações fictícias), visando unicamente ao aumento de despesas da atividade rural do produtor adquirente.

Ademais, constatou-se que a maior parte das notas fiscais de venda eram fornecidas por pequenos produtores rurais, muitos dos quais não apresentavam declaração de ajuste anual do IRPF ou, quando apresentavam, forneciam notas fiscais de produtor cuja receita não ultrapassava o limite de isenção do IRPF sobre a atividade rural ou, quando ultrapassavam o limite de isenção, optavam pela apuração do resultado tributável da atividade rural com base no arbitramento de 20% sobre a receita bruta, de forma que praticamente nada era recolhido a título de imposto de renda por parte dos produtores que forneciam as notas fiscais. Tudo isso era realizado para dar uma aparente legalidade às operações. Além disso, constatou-se que os produtores rurais emitentes das notas

fiscais de venda não recolhiam sequer o valor que seria devido a título de Funrural/Senar sobre as operações realizadas.

Com o intuito de tentar despistar o *modus operandi* adotado, normalmente a cada ano eram emitidas notas fiscais de produtor para outra pessoa física, mas quase sempre para clientes do mesmo escritório contábil.

**A título de exemplo, citamos o caso do produtor rural Maximiliano Kruel - CPF 702.518.780-15**, que no ano-calendário 2015 forneceu três notas fiscais de produtor de venda para o Sr. Antonio Argemiro Paula, no total de R\$ 177.000,00; no ano-calendário 2016 **forneceu duas notas fiscais de produtor de venda para o Sr. Francisco Stefanelo Cancian - CPF 425.544.977-53**, no total de R\$ 80.000,25; e no ano-calendário 2017 forneceu duas notas fiscais de produtor de venda para o Sr. Hugo Lopez Hernandez - CPF 462.466.140-00, no total de R\$ 240.007,00, sendo que os três beneficiários das notas fiscais eram clientes do mesmo escritório contábil.

Destaca-se que o Sr. Maximiliano Kruel foi diligenciado em relação às supostas notas fiscais de venda emitidas cm favor dos Srs. Francisco Stefanelo Cancian (TDPF-D 1010800.2019.00194-8) e Hugo Lopez Hernandez (TDPF-D 1010800.2019.00173-5). **Em resposta às diligências fiscais, o mesmo afirmou "que desconhece totalmente transações comerciais referentes às notas fiscais de produtor de venda emitidas para os Srs. Hugo Lopez Hernandez e Francisco Stefanelo Cancian, e que as emissões das referidas notas são de inteira responsabilidade do responsável por suas declarações de renda, o Sr. Luiz Fernando Borguetti, o qual trabalhava para ela há mais de 15 anos.**

Afirmou, ainda, que foi pego de surpresa com as diligências fiscais e reiterou que não leve qualquer participação na negociação arquitetada pelo escritório contábil, tão pouco foi consultado ou solicitada sua anuência para emissão das notas fiscais de seu bloco de produtor rural. Para concluir, ressaltamos que o próprio Sr. Hugo Lopez Hernandez (um dos beneficiários das notas fiscais) **também reconheceu expressamente que as operações de compra não ocorreram de fato e que as notas fiscais de produtor foram emitidas unicamente para gerar despesas da atividade rural** e reduzir o resultado tributável da atividade, mesmo caso do contribuinte Antonio Argemiro de Paula. (...) – grifou-se.

Em seu recurso o contribuinte repisa as mesmas razões trazidas em sede de impugnação, fundada apenas em alegações. O conjunto fático- probatório dos autos, descrito no Relatório Fiscal e nas diversas diligências realizadas junto às pessoas físicas, é claro e robusto ao comprovar que as notas fiscais não eram idôneas, tratando-se de verdadeira fraude perpetrada pelo contribuinte.

Além disso, o art. 62 do RIR/99 (vigente à época) determinava que as despesas de custeio e investimento só serão consideradas por ocasião do efetivo pagamento, o que não foi comprovado pelo recorrente. Argumentações relativas a boa-fé e justificativas no sentido de que foram pagas em dinheiro vivo ou cheque de terceiros não têm o condão de afastar o ônus probatório e alterar a realidade dos fatos, tal como demonstrada no Relatório Fiscal.

Portanto, deve ser mantida a glosa das despesas da atividade rural em comento.

## **2. Da autuação relacionada à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas a título de arrendamento rural**

O recorrente concorda que os produtos recebidos do Sr. Antoninho Meneghetti são referentes a um contrato de arrendamento, admitindo a tributação. Do mesmo modo, os

produtos recebidos do Sr. Harri Billmann eram provenientes de um contrato de arrendamento rural e a soja depositada por Cesar Henrique Bordignon, foi repassada para quitar os valores do Sr. Harri Billmann. Justifica que errou em suas declarações ao contabilizar a soja como produto da atividade rural.

Contudo, não há base legal para afastar a exigência do crédito tributário ou excluir penalidades em caso de boa-fé do contribuinte. A atividade do Fiscal é vinculada a legislação, tendo o dever de efetuar o lançamento a aplicar a multa. Ademais, verifica-se, conforme exposto no tópico anterior, que as provas juntadas do Relatório Fiscal demonstram a intenção dolosa de alterar/ocultar o fato gerador do tributo, a fim de obter-se benefício tributário.

Além disso, sustenta o desconto dos valores já tributados anteriormente (em virtude do registro como receita da atividade rural), a fim de evitar a bitributação.

Como bem assentado na decisão de piso, o demonstrativo e-fls. 1.297 contempla a exclusão da soja recebida a título de arrendamento rural na apuração dos resultados tributáveis da atividade rural, não prosperando o argumento relativo à bitributação.

Em relação ao Sr. Sandro Ronaldo Botega Brondani, o recorrente alega que os produtos recebidos são oriundos de um contrato verbal de parceria rural.

O recorrente descreve o Contrato firmado verbalmente com o parceiro Sr. Sandro. Em resumo, cede a área de 350 hectares, localizada em Porteira Sete, na cidade de Cachoeira do Sul/RS, para que o Sr. Sandro plante a soja – arcando com todas as despesas – , que, após a colheita, repassa 20% dos lucros obtidos com a soja e entrega a área até dia 31 de maio de cada ano para o recorrente. O contribuinte planta azevém para seu mini confinamento, colhendo ao final o que sobra e deixando uma palhada na terra para que o parceiro Sr. Sandro plante novamente a soja em meados de outubro.

Expõe que a área é objeto de ação de reintegração de posse contra o contribuinte (processo juntado na impugnação), havendo, portanto, o risco de plantar e não colher. Outro risco, elemento típico do contrato de parceria, seria por aspectos temporais, caso fortuito e de força maior. Nesse caso (força maior, intempéries climáticas), o contribuinte não teria receita e teria que preparar a terra para o próximo plantio do Sr. Sandro.

Em que pese a alegação de que o contrato de parceria atende aos requisitos previstos no Estatuto da Terra (art. 96, §1º), em especial quanto aos riscos, cinge-se a controvérsia em analisar a possibilidade de, para fins tributários, o contrato ser firmado verbalmente.

De fato, o Decreto n. 59.566/66, que regulamenta o Estatuto da Terra, prevê, em seu art. 11, que os contratos de parceria podem ser verbais. Contudo, a legislação tributária determina que os contratos de parceria, para ter validade perante o fisco, devem ser comprovados documentalmente. A Lei n. 8.023/90, em seu artigo 13, determina:

os arrendatários, condôminos e parceiros na exploração da atividade rural, **comprovada a situação documentalmente**, pagarão o imposto em conformidade com o disposto nesta Lei , separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um. (grifou-se)

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99, vigente à época) dispõe de forma semelhante (art. 59):

Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um. (grifou-se)

A interpretação desse dispositivo se encontra no art. 14 da IN SRF n. 83/01, mencionada na decisão de piso. Inclusive, a IN acrescenta, no art. 25, a necessidade de registro no livro caixa, o que não ocorreu no presente caso:

Nos casos de exploração de uma unidade rural por mais de uma pessoa física (art. 14), a escrituração deve ser efetuada em destaque, no livro Caixa de cada contribuinte, abrangendo a sua participação no resultado da atividade rural, acompanhada da respectiva documentação comprobatória, por meio de cópias, quando for o caso. (grifou-se)

Por conseguinte, para fins de validade perante a legislação do Imposto de Renda, o contrato de parceria rural deverá ser documentalmente comprovado, elaborado pela forma escrita. Não pode ser ignorado que a legislação tributária expressamente exige a comprovação documental nos casos de parceria rural. O Estatuto da Terra trata dos aspectos cíveis da parceria rural, mas não especificamente da área tributária, que possui natureza e características distintas. Sendo regulamentado por lei especial, específica de cunho tributário (IRPF), e, inclusive, posterior, deve ser observada.

Destaca-se, ainda, que a alegação quanto à existência do contrato de parceria rural verbal foi feita pelo contribuinte no curso do procedimento de fiscalização (respostas ao resposta ao "item 1" do TIF n. 002). Em que pese a declaração do Sr. Sandro atestando a parceria (posterior à lavratura do Auto), não consta a parceria supostamente firmada de quaisquer outros documentos contábeis (e.g. livro caixa). É ver trecho do relatório fiscal:

**Da análise das DAA, livros caixa da atividade rural, documentos e justificativas apresentadas pelo contribuinte, bem como das notas fiscais eletrônicas baixadas do Sistema SPED-NF-e, verificamos que em nenhum momento anterior ao recebimento da intimação o mesmo menciona, seja nas Declarações de Ajuste Anual do IRPF, seja nos Livros Caixa, a existência da suposta parceria verbal, já que nas DAA informou que todos os imóveis utilizados na exploração da atividade rural no período de 2014 a 2017 eram próprios e que o mesmo detinha participação de 100% no resultado de sua exploração, ou seja, caso houvesse parceria, obviamente que a condição de exploração dos imóveis informada seria diferente, bem como o percentual de participação. Aliás, muito pelo contrário, pois em resposta aos questionamentos realizados através do "item 9" do TIF nº 001, o contribuinte reconheceu de modo expresso que toda a soja vendida no período de 01/01/2014 a 31/12/2017 era oriunda de arrendamento (parte oriunda de contrato escrito e parte oriunda de contrato verbal). Além disso, também informou não tinha como comprovar os custos de produção da soja.** (grifou-se)

Pelo exposto, mantendo o lançamento a título de omissão de rendimentos oriundos de arrendamento rural.

### **3. Da autuação relacionada à omissão de ganho de capital auferido da venda de produto (soja) recebido de dação em pagamento de arrendamento**

O contribuinte argumenta que não obteve ganho de capital, não podendo ser considerados os valores levantados pela fiscalização.

Ocorre que, conforme exposto no tópico acima, sustenta-se a autuação fiscal quanto ao recebimento de produtos (soja) no contexto de contratos de arrendamento. Tratando-se de comercialização de produtos rurais de terceiros, não são considerados produtos da atividade rural (própria), devendo ser apurado o ganho de capital (art. 4º, inciso II da IN SRF n. 83/01 c/c art. 117, §4º do RIR/99, vigente à época).

Como demonstra o Relatório Fiscal e bem exposto na decisão de piso, verificou-se, no período, a entrega (junto à armazéns) de 47.714,10 sacas de soja com 60 kg cada para o contribuinte, a título de pagamento de arrendamento rural. Calculou-se o ganho de capital na operação tendo como custo de aquisição o valor de mercado da soja praticado pelas empresas onde os produtos foram depositados e como valor de alienação o valor líquido da nota fiscal de venda do produto (e-fls. 1.298/1.304).

O recorrente não questionou em momento algum, de forma individualizada (trazendo as provas pertinentes), os valores, quantias ou a metodologia empregada no cálculo do ganho de capital.

Sendo assim, mantenho a exigência fiscal.

#### **4. Da autuação relacionada à multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão**

O contribuinte alega que nunca fez o recolhimento do carnê-leão pois utilizava o valor recebido a título de arrendamento para pagar despesas, não sobrando nada.

Contudo, a justificativa trazida não é apta à afastar a exigência legal do recolhimento mensal obrigatório do imposto de renda sobre os valores recebidos de pessoas físicas a título de arrendamento rural, conforme previsto no art. 8º da Lei n. 7.713/88 (e art. 106, inciso IV do RIR/99, vigente à época).

A legislação prevê, no art. 44, inciso II, alínea “a” da Lei n. 9.430/96, a aplicação de multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal a título de carnê-leão que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste da pessoa física.

Deste modo, está correta a aplicação da multa isolada de 50% sobre os valores que deixaram de ser recolhidos.

#### **5. Da sonegação e da fraude**

Foi aplicada multa qualificada, prevista no art. 44, § 1º da Lei n. 9.430/96, em virtude da conduta deliberada do sujeito passivo de omitir ou reduzir base de tributos.

O recorrente defende que não teve dolo ou intenção de fraudar suas declarações, sendo que aquilo que estava errada não foi intencionalmente, e sim por algum erro ou desconhecimento, nunca tendo a intenção de prejudicar os cofres públicos e nem tirar vantagem.

Contudo, a qualificação da multa de ofício restou fortemente demonstrada nos autos, conforme elementos já explanados neste voto. Houve uma ação tendente a impedir o conhecimento, pela fiscalização, do fato gerador do tributo, na medida em que apontou receitas da atividade rural que, em verdade, eram recebidas a título de arrendamento. Ainda, majorou despesas da atividade rural, inclusive mediante esquema de “notas frias” emitidas por diversos produtores rurais pessoas físicas.

Todos os fatos narrados e documentos juntados demonstram a intensão dolosa do contribuinte de se esquivar do pagamento de tributos.

Ressalta-se, que não se trata de uma situação isolada de omissão de receitas, de valor de pequena monta, que se poderia interpretar como mero erro material, ou seja, situada dentro do campo da inadimplência. Repisa-se: tratam-se de fatos que se enquadram de forma inequívoca na prática de conduta dolosa, pois demonstram o desígnio deliberado, por parte do recorrente, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária de sua ocorrência.

Além de forjar compras fictícias para majorar indevidamente as despesas da atividade rural, buscou alterar as características essenciais do fato gerador do tributo, ao omitir que os valores eram recebidos a título de arrendamento e declará-los como produto da atividade rural, hipóteses suscetíveis à qualificação da multa de ofício.

## **6. Qualificação de multa**

Ainda quanto à multa aplicada na modalidade qualificada, o Recorrente alega que a penalidade imposta mostra-se desproporcional, invocando a ofensa ao princípio do não confisco.

Destaco que este Tribunal Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n. 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária*”).

## **7. Retroatividade benigna**

Entretanto, apesar da improcedência dos argumentos levantados pelo recorrente, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

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 majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento).

(documento assinado digitalmente)

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo