



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13830.722236/2017-26
ACÓRDÃO	2201-012.496 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLAUDIO NISHI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

IRPF. FATO GERADOR COMPLEXIVO.

O fato gerador do imposto sobre a renda de pessoa física sujeito ao ajuste anual é complexo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos forem recebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

Em havendo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, I, CTN).

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL

Mantém-se a glosa da compensação de prejuízos da atividade rural efetuada pelo Fisco quando a existência de tal prejuízo não for devidamente comprovada pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO CONDUTAS PREVISTAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI Nº 4.502 DE 1964. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

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 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais, e decisões administrativas para os quais a lei atribua eficácia normativa, de modo que as decisões suscitadas pelo recorrente em seu recurso voluntário não são aplicáveis ao caso analisado.

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 qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho [Substituto(a) Integral], Cleber Ferreira Nunes Leite, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração (fls. 3847/3858) lavrado em desfavor do contribuinte, por meio do qual são exigidos R\$ 551.428,73 (quinhentos e cinquenta e um mil, quatrocentos e

vinte e oito reais e setenta e três centavos) de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, dos anos-calandários de 2012 e 2013, multa de ofício qualificada (150%) e demais consectários legais.

Conforme se constata no Relatório Fiscal (fls. 3862/3877), restou apurado pela fiscalização:

2- DA AÇÃO FISCAL RELATIVA À MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL DO SR. CAIO NISHI NO ANO-CALENDÁRIO 2012

2.1- No referido procedimento foram apresentados os extratos bancários de suas contas correntes e esclarecido que **as contas bancárias mantidas junto ao Banco Bradesco S/A e Cooperativa de Crédito Rural Gazola são conjuntas com seu pai, Sr. Cláudio Nishi – CPF: 826.336.908-82 e alegado que as movimentações financeiras nas respectivas contas correntes referem-se à atividade rural.** Referido expediente foi assinado em conjunto pelo sujeito passivo, por seu pai e pelo advogado constituído por ambos.

2.2- Em 11/12/2015 lavramos o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, entregue em 15/12/2015, através do qual cientificamos de que após procedermos à conciliação entre as suas contas bancárias e excluirmos valores que se referem a transferências de mesma titularidade, empréstimos e reapresentação de cheques depositados e devolvidos, constatamos que restaram créditos com origem à comprovar e intimamos a apresentar documentação hábil e idônea que comprovem a origem dos recursos creditados e/ou depositados nas suas contas bancárias.

2.3- Através do expediente recepcionado na DRF/Marília em 12/04/2016 o Sr. Caio Nishi e seu pai, Sr. Cláudio Nishi, apresentaram diversos documentos e esclarecimentos relativos ao Termo de Constatação e de Intimação Fiscal lavrado em 11/12/2015, que analisados pela fiscalização, resultaram nas seguintes constatações:

a) Os créditos efetuados na conta nº 10065771, da agência 4555 do Banco Santander (individual), foram comprovados e referem-se a salários recebidos pelo Sr. Caio Nishi e totalizam no ano de 2012 o valor de R\$10.109,85.

b) as contas bancárias mantidas junto ao Banco Bradesco S/A e Cooperativa de Crédito Rural Gazola são conjuntas com seu pai, Sr. Cláudio Nishi, sendo que após análise de sua resposta verificamos que ainda restaram créditos cujas origens não foram comprovadas.

c) o sujeito passivo expressamente alegou que os créditos cujas origens não foram comprovadas referem-se à vendas efetuadas sem a emissão das respectivas notas fiscais.

2.4- Diante das alegações do fiscalizado de que a totalidade dos valores creditados em suas contas bancárias se referem à vendas de produção rural realizadas por seu pai, que é co-titular das contas, pesquisamos junto aos cadastros da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e constatamos que o Sr. Cláudio

Nishi, no ano-calendário de 2012, na qualidade de produtor rural pessoa física, explorou as seguintes propriedades rurais:

- a) CNPJ: 07.968.661/0001-54 – Tupã/SP
- b) CNPJ: 07.968.661/0002-35 – Lucélia/SP
- c) CNPJ: 07.968.661/0003-16 – Tupã/SP
- d) CNPJ: 07.968.661/0004-05 – Osvaldo Cruz/SP
- e) CNPJ: 07.968.661/0005-88 – Osvaldo Cruz /SP
- f) CNPJ: 07.968.661/0006-69 – Florida Paulista/SP

2.5- Em prosseguimento, solicitamos a emissão do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência nº 0811800/2017/00643-7, visando obter documentos diretamente do contribuinte Sr. Cláudio Nishi e o intimamos a apresentar o Livro Caixa do ano-calendário 2012 relativo à sua atividade rural, acompanhado dos documentos hábeis e idôneos que comprovem os respectivos lançamentos de despesas e de receitas.

3 – DA AÇÃO FISCAL JUNTO AO SUJEITO PASSIVO CLÁUDIO NISHI

3.1- Com base em tudo o que foi relatado até aqui, bem como da análise dos documentos apresentados pelo Sr. Cláudio Nishi, foi emitido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 0811800-2017-00718-2, para verificação da regularidade do recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF relativo aos anos-calendário de 2012 e 2013.

3.2- Através do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal emitido em 25/08/2017 e entregue em 08/09/2017, o sujeito passivo foi cientificado da abertura do procedimento fiscal em decorrência de que no procedimento fiscal desenvolvido junto ao Sr. CAIO NISHI - CPF nº 343.388.998-83, foi verificado o seguinte:

a) que as contas bancárias mantidas junto ao Banco Bradesco S/A e Cooperativa de Crédito Rural Gazola são conjuntas com o sujeito passivo, Sr. Cláudio Nishi;

b) que o sujeito passivo, Sr. Cláudio Nishi, expressamente alegou que as movimentações financeiras efetuadas nas citadas contas correntes referem-se à atividade rural exercida por ele e juntou diversos documentos visando comprovar as origens dos créditos nelas realizados;

c) que com a finalidade de justificar créditos efetuados em referidas contas, o sujeito passivo alegou expressamente que as seguintes vendas foram efetuadas sem emissão de notas fiscais:

- Venda de ovos sem emissão de Nota Fiscal 1.965.975,61
- Venda de aves de descarte sem emissão de Nota Fiscal 57.914,20
- Venda de esterco de galinha sem emissão de Nota Fiscal 29.880,00

d) que as respostas apresentadas no procedimento fiscal foram assinadas em conjunto pelo sujeito passivo, por seu filho, Sr. CAIO NISHI e pelo advogado constituído por ambos.

3.3- Também através do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal emitido em 25/08/2017 e entregue em 08/09/2017 intimamos o sujeito passivo a apresentar, caso possua documentos que justifiquem, modifiquem ou complementem os fatos constatados pela fiscalização, sendo que até o presente momento o sujeito passivo não se manifestou.

4- DA APURAÇÃO DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS

4.1- Com base nos documentos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo, bem como na análise de suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa física - DIRPF **constatamos que em relação ao ano-calendário de 2012 todas as receitas lançadas no Livro Caixa estão amparadas por documentos fiscais, portanto, no referido ano o sujeito passivo omitiu rendimentos da atividade rural, relativos às vendas efetuadas sem a emissão de notas fiscais, no valor total de R\$2.053.769,81.**

4.2- Os rendimentos omitidos pelo sujeito passivo estão demonstrados na planilha denominada “Vendas Efetuadas Sem Emissão de Nota Fiscal”, que se constitui no ANEXO I do presente relatório fiscal.

5- DAS INFRAÇÕES

5.1- OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL – conforme já exposto nos itens anteriores, no ano-calendário de 2012 o sujeito passivo omitiu rendimentos relativos às vendas efetuadas sem a emissão de notas fiscais, no valor total de R\$ 2.053.769,81, conforme segue:

(...)

5.2- COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL – considerando que no lançamento da infração relativa a omissão de rendimentos acima demonstrada, foi aproveitado integralmente o saldo de prejuízo de exercícios anteriores, no valor de R\$1.110.690,86, verificamos que referido valor foi indevidamente utilizado (compensado) pelo sujeito passivo na sua DIRPF relativa ao ano-calendário de 2013, portanto, no presente lançamento procedemos à sua glosa.

5.3- Devemos esclarecer que nas suas DIRPF relativas aos anos-calendário 2012 e 2013 o sujeito passivo optou pela forma de tributação pelo resultado.

6- DA MULTA QUALIFICADA

(...)

6.3- Dos dispositivos acima observa-se a necessidade de demonstração do dolo, para justificar a aplicação da multa qualificada, sendo que no presente caso, apuramos um conjunto de fatos que indicam a presença do dolo, quais sejam:

a) conforme já relatado anteriormente, o sujeito passivo afirmou expressamente que no ano-calendário de 2012 efetuou vendas de produção rural, sem a emissão das respectivas notas fiscais, no seguinte montante:

- Venda de ovos sem emissão de Nota Fiscal R\$ 1.965.975,61
- Venda de aves de descarte sem emissão de Nota Fiscal R\$ 57.914,20
- Venda de esterco de galinha sem emissão de Nota Fiscal R\$ 29.880,00

b) a venda de produção rural sem a emissão de notas fiscais ocorreu de forma reiterada em todos os meses do ano-calendário 2012, conforme demonstrado na planilha denominada “Vendas Efetuadas Sem Emissão de Nota Fiscal”, que se constitui no ANEXO I do presente relatório fiscal.

c) na DIRPF relativa ao ano-calendário 2012 o sujeito passivo informou receitas da atividade rural escrituradas no seu Livro Caixa e amparadas por notas fiscal no total de R\$10.719.315,44 e omitiu o valor de R\$2.053.769,81 relativo às vendas efetuadas sem a emissão de notas fiscais, valor que corresponde a 19,1595% da receita declarada.

6.4- Como se observa, o sujeito passivo, de forma reiterada, não ofereceu o total das receitas da atividade rural à tributação, não proporcionando que se entenda como erro, uma atitude que se repetiu em todos os meses do ano-calendário 2012.

6.5- As práticas acima listadas evidenciam a intenção dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

6.6- Dessa forma, foi aplicada a multa qualificada de 150% sobre os valores apurados.

Da Impugnação

Cientificado pessoalmente do Auto de Infração na data de 25/10/2017, conforme Termo de Ciência do Auto de Infração, de devolução de documentos e de encerramento do procedimento fiscal (fls. 3879/3880), o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 3886/3916) na data de 23/11/2017 (fl. 3883), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

- I** – Prejudicial de mérito – decadência – do período de 01/2012 a 10/2012;
- II** – Da tributação da atividade rural pessoa física e a limitação à vinte por cento da receita bruta no ano-base;
- III** – Da glosa da compensação de prejuízos fiscais;
- IV** – Da incidência de multa de 150% - da inexistência de dolo ou fraude na diferença apontada pelo Fisco;

IV.1. – Da inobservância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade como critérios para fixação da multa;

IV.2. – Da inaplicabilidade da multa de ofício de 150%.

Pugnou, ao final, pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III do CTN.

Do Acórdão de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS – DRJ/CGE, em sessão realizada em 16/07/2018, por meio do acórdão nº 04-46.226 (fls. 4292/4302), julgou procedente em parte a impugnação apresentada, para aplicar o arbitramento do resultado da atividade rural em 20% sobre a receita bruta, para o ano-calendário de 2013, reajustando a base de cálculo do lançamento.

O acórdão restou assim ementado (fl. 4292):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014.

DECADÊNCIA.

O início da contagem do prazo decadencial na forma do § 4º do artigo 150 do CTN é o dia 31.12 de cada ano, em virtude de tratar-se de fato gerador complexo.

ATIVIDADE RURAL - FORMA DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.

O resultado da atividade rural é a diferença entre o valor da receita bruta recebida e as despesas pagas no ano calendário ou à opção do contribuinte limitar-se-á a 20% da receita bruta, devendo a Autoridade Fiscal observar a melhor opção ao contribuinte nos casos de lançamento de ofício que modifique o crédito tributário.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A reiterada venda de produtos da atividade rural sem a correspondente emissão de notas fiscais evidencia o evidente intuito de fraude e não mero erro na escrita contábil.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

Cientificado do resultado do julgamento em primeira instância na data de 27/07/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 4308, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 4311/4338), na data de 24/08/2018 (fl. 4309), no qual repisou os argumentos já apresentados na Impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado da decisão em 27/07/2018 (fl. 4308) e apresentou Recurso em 24/08/2018 (fl. 4309) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar de Mérito – Decadência

O Recorrente suscita preliminar de mérito, a fim de que seja reconhecida a decadência parcial do crédito tributário, referente ao período de 01/2012 a 10/2012, nos termos do artigo 150, §4º do CTN, uma vez que a ciência do lançamento ocorreu apenas em 25/10/2017 (fls. 3879/3880).

Inicialmente, cabe esclarecer que o fato gerador do imposto de renda da pessoa física (IRPF) é complexo. Ou seja, embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No tocante à contagem do prazo decadencial, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC, julgado sob a sistemática do art. 543-C, do Código de Processo Civil (CPC), cuja ementa abaixo se transcreve:

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

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

No que concerne ao IRPF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos da ocorrência fato gerador (art. 150, § 4º). Na ausência de pagamento ou **nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I).**

No presente caso, restou constatado pela fiscalização, razões com as quais concordo, conforme adiante será abordado em tópico próprio neste voto, **a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, de modo que aplicável a regra do artigo 173, I do CTN.**

A despeito da aplicação do artigo 173, I do CTN e a contagem do prazo decadencial, tal matéria encontra-se sumulada no âmbito deste CARF, conforme redações dadas pelas Súmulas 72 e 101, vejamos:

Súmula CARF nº 72

Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 101

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, tratando-se do IRPF relativo ao ano-calendário de 2012, cujo fato gerador se aperfeiçoou somente em 31/12/2012, e o contribuinte foi cientificado em 25/10/2017 (fls. 3879/3880), não há que se falar em decadência, ainda que se aplicasse a regra prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Desse modo, rejeito a prejudicial de mérito suscitada.

Da compensação de Prejuízos da Atividade Rural

O Recorrente argumenta acerca da possibilidade legal de compensar prejuízos de anos anteriores, de modo que pugna que seja afastada a glosa da compensação efetuada pela fiscalização.

Nesse sentido, sobre o tema a Lei 8.023/90 assim dispõe:

Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto nesta lei.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto

no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

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

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

Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

Conforme se constata no Relatório Fiscal (fl. 3865), bem como nos fundamentos da decisão de piso, em razão da ocorrência da omissão de rendimentos no ano-calendário de 2012, em virtude da venda da produção rural sem a emissão de Nota Fiscal, não houve a comprovação do efetivo prejuízo a compensar no ano-calendário de 2013, de modo que deve ser mantida a glosa lançada.

Portanto, não há reparos a serem feitos no lançamento.

Da Multa de Ofício Qualificada

Com relação à multa aplicada, assim dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, vigente à época da ocorrência do fato gerador:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

A multa qualificada de 150% tem por fundamento o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, transcrito, que trata da qualificação das infrações nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72”.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito.

Excepciona a regra a comprovação do intuito doloso, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 07 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.

No lançamento foi aplicada a multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido nos lançamentos referentes às receitas. No Relatório Fiscal consta a motivação para o lançamento da multa qualificada, conforme transcrição (fls. 3866/3867):

6.3- Dos dispositivos acima observa-se a necessidade de demonstração do dolo, para justificar a aplicação da multa qualificada, **sendo que no presente caso, apuramos um conjunto de fatos que indicam a presença do dolo, quais sejam:**

a) conforme já relatado anteriormente, o sujeito passivo afirmou expressamente que no ano-calendário de 2012 efetuou vendas de produção rural, sem a emissão das respectivas notas fiscais, no seguinte montante:

- Venda de ovos sem emissão de Nota Fiscal R\$ 1.965.975,61

- Venda de aves de descarte sem emissão de Nota Fiscal R\$ 57.914,20

- Venda de esterco de galinha sem emissão de Nota Fiscal R\$ 29.880,00

b) a venda de produção rural sem a emissão de notas fiscais ocorreu de forma reiterada em todos os meses do ano-calendário 2012, conforme demonstrado na planilha denominada Vendas Efetuadas Sem Emissão de Nota Fiscal”, que se constitui no ANEXO I do presente relatório fiscal.

c) na DIRPF relativa ao ano-calendário 2012 o sujeito passivo informou receitas da atividade rural escrituradas no seu Livro Caixa e amparadas por notas fiscal no total de R\$10.719.315,44 e **omitiu o valor de R\$2.053.769,81 relativo às vendas efetuadas sem a emissão de notas fiscais, valor que corresponde a 19,1595% da receita declarada.**

6.4- Como se observa, o sujeito passivo, de forma reiterada, não ofereceu o total das receitas da atividade rural à tributação, não proporcionando que se entenda como erro, uma atitude que se repetiu em todos os meses do ano-calendário 2012.

6.5- As práticas acima listadas evidenciam a intenção dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

6.6- Dessa forma, foi aplicada a multa qualificada de 150% sobre os valores apurados.

A DRJ manteve a qualificação da multa conforme fundamentos que extraio do acórdão recorrido (fls. 4301/4302):

2) Quanto à multa qualificada aplicada, como se pode observar no bem elaborado Relatório Fiscal, fls. 3865 a 3867, a motivação da qualificação da multa está caracterizada, **considerando que a reiterada venda dos produtos sem emissão de notas fiscais claramente demonstra o evidente intuito de fraude e não mero erro na escrita contábil, como o impugnante tenta justificar, devendo permanecer referida aplicação;**

(...)

5) Quanto às questões de inobservância dos princípios de razoabilidade e proporcionalidade de natureza constitucional que o impugnante alega não terem sido observados, destaca-se que matérias dessa natureza não podem ser analisadas em sede administrativa por serem de competência do Poder Judiciário, além do artigo 26-A do decreto 70.235/72 que veda aos órgãos de julgamento de afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e, como se pode observar o lançamento foi realizado estritamente de acordo com os ditames legais e se fere princípios constitucionais o impugnante deve socorrer-se do Poder Judiciário;

Ressalte-se que qualquer conduta dolosa do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que se enquadre em qualquer um dos tipos definidos na citada lei e que no lançamento tenham sido indicadas todas as circunstâncias que possibilitaram a identificação do elemento subjetivo.

É preciso reconhecer que as hipóteses em que é facultado ao contribuinte realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para hipóteses de simulação, fraude ou dolo.

Entretanto, havendo simulação, fraude ou dolo, resta caracterizada a evasão fiscal, forma ilícita de afastar a incidência tributária. Dentro da evasão encontram-se manobras ardilosas que, depois de ocorrido o fato gerador, visam a desviar a regra de incidência tributária, abrangendo as mais diversas formas de formas simulação.

Não trata, portanto, o presente lançamento de simples omissão de rendimentos, mas sim um verdadeiro intuito de fraude praticado pelo sujeito passivo, especialmente no que tange à venda da produção rural sem a respectiva emissão de Nota Fiscal, de modo que inaplicável ao caso a Súmula CARF nº 14.

Destarte, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte nem mera divergência de interpretação fática ou da legislação, o que torna devida a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa, a despeito da posição jurisprudencial mencionada, é uma apreciação a ser feita previamente pelo legislador ou no controle da constitucionalidade pelo judiciário. Uma vez vigente a lei, esta goza presunção de constitucionalidade, não cabendo ao aplicador negar sua aplicação sob argumentos desta natureza.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Desta forma, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício.

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual da multa qualificada ao montante de 100%.

Decisões administrativas e judiciais

O Recorrente cita ao longo de toda a sua peça recursal diversas decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, as decisões administrativas e judiciais trazidas pelo recorrente à presente lide.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe **PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas