



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720752/2021-30
ACÓRDÃO	2301-011.468 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JORCELINO CARDOSO LOPES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017

MULTA. CONFISCO. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DO CARF PARA APRECIAR A QUESTÃO

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Uma vez não caracterizado o cerceamento do direito de defesa, não há nulidade do lançamento ou do acórdão recorrido.

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO.

O contribuinte deve comprovar as despesas escrituradas no livro caixa, mediante documentação idônea que identifique o beneficiário, o valor, a data da operação e que contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DOS PAGAMENTOS.

Deve ser mantida a glosa de despesas da atividade rural para cujas notas fiscais não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos correspondentes, sobretudo quando tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Por expressa determinação legal, deve a multa ser qualificada quando constatado que o contribuinte agiu com intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador do IRPF.

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.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A prova pericial ou a diligência não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, destinando-se à formação da convicção do julgador, podendo este determiná-las de ofício, caso sejam imprescindíveis ao adequado julgamento do lançamento, ou negá-las, se entender desnecessárias.

INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DO PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo (Súmula CARF nº 110).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao limite de 100%,

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Joao Mauricio Vital (substituto integral), Paulo Cesar Mota, Rodrigo Rigo Pinheiro e Diogo Cristian Denny (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:

O contribuinte acima identificado insurgiu-se contra o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de folhas 1155 a 1168, da qual tomou ciência em 13/07/2021, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF,

exercícios 2017 e 2018, anos calendário 2016 e 2017, sendo apurados os seguintes valores:

Imposto	5.160.850,13
Multa Proporcional (passível de redução)	7.741.275,19
Juros de Mora – calculados até 11/07/2021	1.097.804,49
Total do crédito tributário apurado	13.999.929,81

Motivou o lançamento de ofício a glosa de despesas de Livro Caixa da Atividade Rural no valor total de R\$ 19.471.843,88 (ano calendário 2016) e 3.542.965,40 (ano calendário 2017), que não foram comprovadas com documentos hábeis, cujo pagamento não foi comprovado ou que foram informadas em duplicidade, conforme Termo de Verificação Fiscal de folhas 1169 a 1202. Foi aplicada a multa qualificada de 150% sobre o total de imposto apurado, tendo em vista a constatação de evidente intuito de fraude.

Inconformado, o interessado apresentou impugnação em 10/08/2021 (fls. 1260 a 1284), afirmando, em resumo, o que segue:

1. Foi autuado em decorrência da não comprovação dos pagamentos, segundo o artigo 42, da Lei nº 9.430/1996;
2. O auto de infração é nulo, pois o termo de inscrição da dívida ativa deve conter os requisitos do artigo 202 do Código Tributário Nacional e do artigo 2º da Lei 6.830/1980;
3. A legislação vigente não autoriza a desconsideração de notas fiscais regulares, verídicas e idôneas;
4. As notas fiscais declaradas/utilizadas pelo impugnante não foram declaradas falsas ou inidôneas pelo Estado de Minas Gerais;
5. A fiscalização, sem adentrar no mérito atinente à idoneidade das notas fiscais, utilizando-se do preceituado no artigo 42 da Lei 9.430/1996, requereu que o impugnante juntasse os comprovantes dos pagamentos das notas fiscais;
6. A fiscalização presumiu a não ocorrência das negociações, com consequente glosa dos valores das despesas;
7. A Fiscalização Federal, ciente do RE 855.649 - Repercussão Geral, aplicou, de forma invertida, a norma contida no artigo 42 da Lei 9.430/1996, sem, contudo, citá-la/transcrevê-la, o que se comprova pela incidência da multa prevista no artigo 44, Inciso I e § 1º da Lei 9.430/1996;
8. A fiscalização não transcreveu o fato constitutivo da infração, o que atrai a nulidade do auto de Infração;
9. Patente a inconstitucionalidade formal do artigo 42 da Lei 9.430/1996, já que foi instituído novo fato gerador (não comprovação pagamentos) via Lei Ordinária;

10. A apuração do imposto com base em presunção prevista no artigo 42 da Lei 9.430/1996 fere também os princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade, ofendido o § 1º do artigo 145 da CF/88;
11. Foi cerceado seu direito de defesa, pois o impugnante não conseguiu ter acesso/abrir o CD/DVD que lhe foi entregue pela Fiscalização Federal;
12. Ao não descrever corretamente o "fato constitutivo da infração" a Fiscalização Federal está impedindo que o Impugnante exerça o seu direito ao contraditório e à ampla defesa;
13. O impugnante é um pecuarista "das antigas", quando o "fio de bigode" era a garantia para a formalização de qualquer negócio e sempre teve um valor considerável em espécie;
14. Durante os seus mais de 50 (cinquenta) anos de pecuarista sempre foi orientado, inclusive por antigos Auditores Fiscais, que o documento fiscal era suficiente à comprovação de qualquer negócio;
15. Assim sendo, faz inúmeras negociações, pagando parte em dinheiro, parte com créditos com outros pecuaristas;
16. Não obstante o imensurável trabalho de busca/pesquisa, não tem conseguido encontrar comprovantes de pagamento de negócios formalizados no ano de 2016;
17. Entrou em contato com as pessoas que lhe venderam o gado, mesmo assim conseguiu somente alguns recibos dos pagamentos realizados;
18. A Fiscalização Federal, ignorando as notas fiscais verdadeiras e idôneas, preferiu, sem previsão legal, baseando-se no artigo 42 da Lei 9.430/1996, requerer os comprovantes dos pagamentos das notas fiscais;
19. Face a não comprovação dos pagamentos das notas fiscais verdadeiras e idôneas, foram glosados os valores das comprovadas despesas;
20. Inadmissível a qualificação da multa de ofício sob o argumento de falta de comprovação dos pagamentos das notas fiscais verdadeiras e idôneas;
21. Injustificável e inaceitável a aplicação de multa de 150% quando a autuação fiscal, ignorando as notas fiscais verdadeiras e idôneas, sem qualquer prova aceitável, glosou os valores das despesas em razão da não apresentação dos comprovantes dos pagamentos das notas fiscais verdadeiras e idôneas;
22. A aplicação da multa de 150% caracteriza-se como confisco, sendo inconstitucional;
23. Imprescindível, no presente caso, a redução das multas de 75% e de 150%, visando harmonizá-las com as normas constitucionais vigentes;
24. O Fisco Federal, não convencido das notas fiscais verdadeiras e idôneas apresentadas pelo contribuinte, agindo contra a legislação vigente inerente comprovação das despesas, de forma arbitrária, se conduz pela facilidade da

presunção estabelecida no artigo 42 da Lei 9.430/1996, invertendo o ônus da prova para o fiscalizado;

25. Somente a falta de escrituração permitiria a tributação presumida, implicando o arbitramento do resultado da atividade rural à razão de 20% da receita bruta;

26. Comprovada a escrituração do Livro Caixa, fica afastada a presunção legal de arbitramento do resultado e da aplicação do artigo 42 da Lei 9.430/1996;

27. Cabe à Fazenda o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito;

28. Era da Fiscalização Federal o ônus da prova em comprovar a inidoneidade das notas fiscais verídicas e idôneas apresentadas pelo impugnante;

29. Deveria a Fiscalização Federal, mediante a escrituração do Livro Caixa e a apresentação das notas fiscais verdadeiras e idôneas, pelo menos verificar nos seus arquivos se as notas fiscais glosadas foram ou não foram registradas pelos seus emitentes, mas não o fez;

30. As notas fiscais glosadas não podem ser válidas para o emitente e inválidas para o destinatário, ora impugnante.

Requer, ainda, a realização de diligências junto à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais a fim de que seja verificada se a documentação fiscal foi emitida em conformidade com a legislação vigente, se alguma nota fiscal é falsa ou inidônea e se houve alguma nota fiscal emitida e omitida para a fiscalização federal.

Por fim, requer que a impugnação seja julgada procedente, visando ao que segue:

- reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 42 da Lei 9.430/1996;
- reconhecimento da veracidade das notas fiscais (indevidamente glosadas);
- nulidade do Auto de Infração;
- deferimento de diligências;
- reconhecimento do cerceamento do direito de defesa;
- reconhecimento do ônus da prova por parte do Fisco;
- reconhecimento do caráter confiscatório da multa;
- impossibilidade de aplicação da multa qualificada;
- proibição de que as notas sejam válidas para o emitente e inválidas para o contribuinte;
- que as intimações/notificações sejam enviadas ao endereço do procurador. Para instruir seu pedido, nada apresentou.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, recebendo as seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2016, 2017

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO.

O contribuinte deve comprovar as despesas escrituradas no livro caixa, mediante documentação idônea que identifique o beneficiário, o valor, a data da operação e que contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DOS PAGAMENTOS.

Deve ser mantida a glosa de despesas da atividade rural para cujas notas fiscais não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos correspondentes, sobretudo quando tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Por expressa determinação legal, a multa de ofício de 75% é aplicável em casos de omissão de rendimentos, devendo a multa ser qualificada quando constatado que o contribuinte agiu com intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador do IRPF.

MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INAPLICABILIDADE.

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

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade 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.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A prova pericial ou a diligência não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, destinando-se à formação da convicção do julgador, podendo este determiná-las de ofício, caso sejam imprescindíveis ao adequado julgamento do lançamento, ou negá-las, se entender desnecessárias.

INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DO PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE.

O pedido de envio de intimações para o endereço do procurador deve ser indeferido por ausência de previsão legal, já que no âmbito do Processo Administrativo Fiscal o destinatário das intimações de atos processuais é o sujeito passivo.

Cientificado da decisão de primeira instância em 19/11/2021 (fl. 1308), o sujeito passivo interpôs, em 16/12/2021, Recurso Voluntário, alegando, em apertada síntese:

(a) o cerceamento do direito de defesa, por

a.1) não ter conseguido ter acesso/abrir o CD/DVD que lhe foi entregue pela Fiscalização Federal,

a.2) não ter sido descrito corretamente o "fato constitutivo da infração" pela Fiscalização Federal,

a.3) não ter sido deferida a diligência solicitada e

a.4) haver omissão no acórdão recorrido no tocante à verificação junto à Receita Federal se os emitentes das notas fiscais as declararam ou não ao Fisco Federal, sendo que é incontroversa a emissão das Notas Fiscais pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, já que no Acórdão ficou assentado: "inclusive por não haver dúvidas sobre a emissão das notas fiscais de aquisição de gado"; apresentadas as Notas Fiscais legais, verdadeiras e idôneas, ao Fisco Federal o ônus de descaracterizá-las; "quanto à verificação se os emitentes das Notas Fiscais as declararam ao Fisco Federal, INADMISSÍVEL se falar que tal prova poderia ser fornecida pelo Recorrente"; o comum é que os emitentes das Notas Fiscais tenham declaradas ao Fisco Federal; cabe ao Fisco Federal comprovar se os emitentes das Notas Fiscais (glosadas) não foram declaradas ao Fisco Federal; ou se conclui que todas as Notas Fiscais (glosadas) foram, pelos seus emitentes, declaradas ao Fisco Federal ou se reconhece o inequívoco Cerceamento de Defesa, já que somente o Fisco Federal pode fazer tal verificação.

(b) notas fiscais – idoneidade/validade – glosa – impossibilidade

b.1) ser incontroverso, no presente caso, que: as Notas Fiscais Avulsas de Produtor foram emitidas diretamente pela Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais; somente a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais poderia declarar a INIDONEIDADE das Notas Fiscais Avulsas de Produtor Rural; inexistente nos autos, qualquer prova, por menor que seja, atinente à declaração de inidoneidade das Notas Fiscais Avulsas de Produtor Rural pela Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais; cada uma das Notas Fiscais Avulsas de Produtor Rural contém a perfeita identificação do adquirente e das despesas realizadas, sendo a mercadoria (gado) adquirido necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos do Recorrente, as Notas Fiscais IRRAZOAVELMENTE glosadas atendem as normas previstas no parágrafo 1º do artigo 18 da Lei 9.250/1995; parágrafo 1º do artigo 60 do Decreto 3.000/1999 e

do artigo 10 da Instrução Normativa SR nº. 83/2001, bem como da orientação da Receita Federal do Brasil quanto à pergunta 405 do Perguntas e respostas IRPF 2021,

b.2) no Acórdão guerreado, o Fisco Federal reconhece não haver dúvidas sobre a emissão das notas fiscais de aquisição do gado;

b.3) não é permitido ao Fisco exigir a nota fiscal e, estando este conforme disposto na Lei n. 9.250/95 (artigo 18, § 1º), ainda exigir o comprovante do pagamento, pois tal conduta extrapola o que norma autoriza; a interpretação do artigo 18, § 1º, da Lei 9.250/1995, dada pelo Fisco Federal, é do tipo extensiva, indo contra o princípio da legalidade e da segurança jurídica, enquanto que a interpretação a ser dada deve ser literal, especificadora e declarativa, nos termos do artigo 111, I, do Código Tributário Nacional;

b.4) o Recorrente comprovou o pagamento das mercadorias/gado mediante a apresentação de Notas Fiscais legais e idôneas, tudo de acordo com a legislação inerente ao tema; por certo as Notas Fiscais glosadas foram declaradas, pelos seus emitentes/vendedores, ao Fisco Federal, com o devido pagamento do imposto, se devido, o que somente pode ser comprovado pela Secretaria da Receita Federal;

b.5) incontroverso que todas as despesas, de custeio e investimento, lançadas no livro-caixa estão comprovadas por notas fiscais legais, verdadeiras e idôneas;

b.6) a Fiscalização Federal, ignorando as notas fiscais legais, verdadeiras e idôneas, bem como a legislação inerente, baseando-se no artigo 42 da Lei 9.430/1996 (não aplicável ao presente caso, pois não se trata de rendimentos não comprovados), requereu os comprovantes dos pagamentos das mesmas (notas fiscais), e na ausência dos comprovantes preferiu glosar os valores das notas fiscais;

b.7) inadmissível que as notas fiscais glosadas possam ser VÁLIDAS para a tributação junto ao emitente/vendedor e INVÁLIDAS para utilização, como despesas, pelo destinatário/comprador.

(c) quanto à qualificação da multa de ofício

c.1) serem absurdas as seguintes afirmativas contidas no Acórdão recorrido:

"Pois bem. A multa de ofício, afeiçãoada ao Direito Penal, destina-se a punir o infrator da legislação tributária que teve sua (s) irregularidade (s) apuradas em procedimento fiscalizatório conduzido pela autoridade tributária; ou seja, a penalidade recai, apenas, sobre aqueles contribuintes que não cumpriram, espontaneamente, suas obrigações";

"A aplicação da multa de ofício duplicada foi devidamente motivada no Termo de Verificação Fiscal, em que a fiscalização expôs que o contribuinte agiu com o intuito doloso de impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal";

"Em verdade, é justamente por meio da reiteração da prática de declarações inverídicas nas Declarações de Rendimentos que se torna possível impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, conduta esta passível de multa qualificada. Portanto, no caso concreto, assiste razão à fiscalização".

c.2) com efeito, pela observância das normas descritas, verifica-se que, somente em caso de comprovação, pelo Fisco, do intuito sonegador, do evidente intuito de fraude, poderá a fiscalização impor sanções qualificadas, agravadas; e não poderia ser diferente em um Estado de Direito;

c.3) para afastar a presunção de boa-fé, era necessário que o Fisco comprovasse a existência de fraude, o que não ocorreu, no caso.

(d) multas – confisco

d.1) “se admissíveis fossem, E NÃO O SÃO, o suposto ilícito tributário e as multas de 75% e 150%, indiscutível a sua inconstitucionalidade em razão do princípio do não confisco”;

d.2) os princípios da razoabilidade, da vedação do excesso e da proporcionalidade configuram instrumentos importantes para a verificação da ocorrência ou não de confisco nos casos concretos;

d.3) é certo que a multa punitiva atende aos objetivos da sanção tributária, que visa desestimular as infrações e punir a sonegação com vistas, inclusive, a custear as despesas do Estado; por outro lado, o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas punitivas e impede a voracidade contra o patrimônio privado por parte da Administração Pública, ainda que a definição dos valores se encontre submetida aos critérios de conveniência e oportunidade e não desbordem dos limites traçados pela legislação,

d.4) ser “imprescindível, no presente caso, a redução da multa de 75% (setenta e cinco por cento) para 20% (vinte por cento) visando harmonizá-las com as normas constitucionais vigentes”.

(e) princípios da razoabilidade e da não-cumulatividade

e.1) a legislação tributária inerente à tributação do Produtor Rural prevê a não cumulatividade; comprovada a declaração, pelos emitentes, das notas fiscais (glosadas) junto à Receita Federal, as mesmas foram devidamente tributadas, sendo exigido o imposto devido; ofende frontalmente os Princípios da Razoabilidade e da Não Cumulatividade a posição da Fiscalização Federal, cobrando, dos emitentes, impostos das notas fiscais glosadas e impedindo que o destinatário (ora Recorrente) das notas fiscais glosadas, devidamente tributadas junto aos emitentes, as utilize no seu Livro Caixa para serem abatidas de suas receitas, em conformidade com a legislação atinente ao tema; “as notas fiscais glosadas NÃO podem ser VÁLIDAS para a tributação junto ao emitente e INVÁLIDAS para utilização, como despesas, pelo destinatário/Recorrente”.

Dos pedidos

Foram feitos os seguintes pedidos:

Em face do exposto, requer a V.Exas. seja o presente RECURSO julgado TOTALMENTE PROCEDENTE, com a reforma do Acórdão recorrido, visando:

- 1) O reconhecimento da veracidade das notas fiscais (*indevidamente glosadas*) nos termos do disposto nos §§ 1º do artigo 18 da Lei 9.250/1995; 1º do artigo 60 do Decreto 3.000/1999; e único do artigo 10 da Instrução Normativa SRF 83/2001;
- 2) O reconhecimento da clara afronta aos Princípios da Razoabilidade e Não-Cumulatividade no agir do Fisco Federal: "A VALIDADE das Notas Fiscais para a tributação junto ao emitente e INVALIDADE para utilização, como despesas, pelo destinatário/Recorrente";
- 3) Ultrapassados os pedidos anteriores, possível, mas irrazoável, o reconhecimento da NULIDADE do Auto de Infração em razão da não descrição do fato constitutivo da infração;
- 4) Se ainda válido o Auto de Infração, o que se admite pelo extremo apego ao debate:

O reconhecimento do cerceamento de defesa imposto ao Recorrente, já que somente o Fisco Federal tem como verificar se as Notas Fiscais foram ou não declaradas, pelos emitentes, ao Fisco Federal, com a consequente NULIDADE do Auto de Infração;

A impossibilidade de se exigir, no presente caso (notas fiscais emitidas e consideradas idôneas pelo Estado de Minas Gerais) a duplicação da multa prevista no § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996, já que os fatos não se enquadram ao disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964;

O reconhecimento do caráter confiscatório da multa de 75% (setenta e cinco por cento);

Por fim requer que toda e qualquer intimação/notificação seja feita na pessoa do seu Procurador constituído, DR. ADILSON ALBINO DOS SANTOS, OAB-MG º. 64.415, sob pena de NULIDADE.

É o relatório

.

VOTO

Conselheiro Diogo Cristian Denny, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Contudo, deve ser parcialmente conhecido.

Alegação referente à multa aplicada

Em relação ao argumento do recorrente de que a multa de ofício é confiscatória, tem-se que a aplicação da multa está prevista no artigo 44 da Lei 9.430, de 1996. Assim, afastar sua aplicação ante seu caráter confiscatório significa emitir um pronunciamento acerca da constitucionalidade da norma, o que é vedado ao Carf, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e da Súmula CARF nº 2:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

Desse modo, por faltar competência a este Carf para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei, não conheço da alegação de ser a multa confiscatória.

Preliminares

Do cerceamento de defesa – alegação de não ter conseguido ter acesso/abrir a mídia que lhe foi entregue

Afirma o recorrente que não conseguiu abrir a mídia que lhe foi entregue pelo fisco, o que acarretou cerceamento de seu direito de defesa. Não lhe assiste razão.

Primeiramente, o fato não restou demonstrado, sendo uma mera alegação do recorrente. Porém, caso de fato houvesse problemas em abrir a referida mídia, o contribuinte poderia ter peticionado buscando sua substituição, impressão dos documentos ou que lhe fosse indicado um computador nas dependências da RFB onde pudesse consultar os documentos. Nada disso foi feito.

Por outro lado, o recorrente, por meio de seu procurador, fez defesa técnica, indicando que bem entendeu as infrações que lhe foram imputadas.

Descabe, assim, reconhecer cerceamento do direito de defesa pela alegação de não ter conseguido consultar dados constantes em mídia eletrônica.

Do cerceamento de defesa – alegação de não ter sido descrito corretamente o "fato constitutivo da infração" pela Fiscalização Federal

Diferentemente do que alegou o recorrente, os fatos caracterizadores da infração estão correta e exaustivamente descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1169 a 1202), indicando ter ocorrido a infração “despesas da atividade rural não comprovadas”.

Descabe, desse modo, o reconhecimento do cerceamento do direito de defesa decorrente de suposta incorreção na descrição do fato constitutivo da infração.

Do cerceamento de defesa – alegação de não ter sido
deferida a diligência solicitada

A diligência solicitada foi indeferida com base nos seguintes fundamentos:

REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS

Por fim, o pedido para realização de perícias ou diligências, é incabível. Como será visto.

Tanto pedidos de perícia ou diligência quanto a apresentação dos documentos pelo contribuinte só poderiam ter se efetivado até o momento da impugnação, tendo em vista as disposições contidas no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações promovidas pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993 e art. 67 da Lei nº 9.532/1997.

(...)

Para a realização de diligências, devem ser cumpridos os requisitos exigidos pela legislação. Ainda, deve ser analisado pelo julgador se esta é considerada imprescindível à tomada de decisão para julgamento da lide. Destaque-se que o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, que o exame dos autos não seja suficiente para dirimir a dúvida. O que de fato não ocorreu, visto que o lançamento é claro, não havendo dúvidas ou questões a serem dirimidas.

Nesse sentido, o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, autoriza o julgador a determinar de ofício perícias ou diligências, quando considerá-las necessárias para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio.

Todavia, no presente caso, a matéria ora discutida é passível de prova documental a cargo da contribuinte, a ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Era ao defendente que incumbiria trazer aos autos os elementos necessários no sentido de tornar insubsistente a infração lançada, inclusive por não haver dúvidas sobre a emissão das notas fiscais de aquisição de gado, mas apenas sobre a efetiva realização e o efetivo pagamento da negociação. Nesse caso, torna-se prescindível a realização de diligência junto à Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais. Não determinar diligências ou perícias desnecessárias em nada ofende o princípio do devido processo legal, antes pelo contrário, obedece exatamente a preceito expresso da lei que rege o processo administrativo.

Logo, diante dos argumentos expostos e em face da tipicidade presente na espécie dos autos, resta superada a questão relativa à diligência, diante dos fundamentos apresentados, com esteio nos artigos 16, IV, § 1º; 18 e 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação que lhes foi dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993.

Como visto, o requerimento de diligência foi negado de forma fundamentada, sendo aplicável, assim, a Súmula Carf nº 163, segundo a qual “o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Do cerceamento de defesa – alegação de haver omissão, no acórdão recorrido, quanto à verificação, junto à Receita Federal, se os emitentes das notas fiscais as declararam ou não ao Fisco Federal

Como já descrito, o acórdão recorrido assim se manifestou sobre a presente questão:

Era ao defendente que incumbiria trazer aos autos os elementos necessários no sentido de tornar insubsistente a infração lançada, inclusive por não haver dúvidas sobre a emissão das notas fiscais de aquisição de gado, mas apenas sobre a efetiva realização e o efetivo pagamento da negociação. Nesse caso, torna-se prescindível a realização de diligência junto à Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais. Não determinar diligências ou perícias desnecessárias em nada ofende o princípio do devido processo legal, antes pelo contrário, obedece exatamente a preceito expresso da lei que rege o processo administrativo.

Verifica-se, desse modo, inexistir omissão no acórdão recorrido, mas, simplesmente, denegação fundamentada da diligência solicitada, o que não configura cerceamento do direito de defesa.

Mérito

Das notas fiscais – idoneidade/validade – glosa – impossibilidade

Princípios da razoabilidade e da não-cumulatividade

Nesses tópicos, com supedâneo no art. 114, § 12, I, do RICARF, assumo como razões de decidir, *mutatis mutandis*, os fundamentos do acórdão recorrido, com os quais estou de acordo:

Em relação às despesas de Livro Caixa, o contribuinte teceu assertivas objetivando afastar a glosa das despesas que declarou.

Para o presente exame, faz-se mister transcrever alguns dispositivos do RIR/1999 acerca dos rendimentos da atividade rural:

"Art. 57. São tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, apurados conforme o disposto nesta Seção (Lei n. 9.250, de 1995, art. 9º)."

"Art. 60. O resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (Lei n. 9.250, de 1995, art. 18).

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição (Lei n. 9.250, de 1995, art. 18, § 1º).

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

(...)

§ 6º A escrituração do Livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente ano-calendário"

"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 n. 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei n. 8.383, de 1991, art. 14)."

A autoridade lançadora efetuou a glosa de diversas despesas da atividade rural, escrituradas em Livro Caixa, parte por não apresentação de documentos, parte por lançamento em duplicidade. Ainda, em relação à compra de gado, diversas despesas de valores elevados foram glosadas por falta de comprovação da efetividade do pagamento.

Em relação às despesas lançadas em duplicidade, o contribuinte não se manifestou. Também não teceu alegações acerca das despesas para as quais não foram trazidas documentação comprobatória. Insurgiu-se, tão somente, em relação às despesas para as quais a autoridade fiscal exigiu comprovação do pagamento.

Asseverou o defendente ter sido aplicado o artigo 42, da Lei 9.430/96, que dispõe sobre depósitos bancários de origem não comprovada. **Nesse aspecto, equivocou-se o sujeito passivo. Em nenhum momento foi-lhe exigida a apresentação de extratos bancários, ou que fosse comprovada a origem dos ingressos em suas contas bancárias. A exigência da autoridade lançadora pautou-se única e exclusivamente na comprovação da efetividade dos pagamentos relativos à compra de gado, por haver claros indícios de que não teriam ocorrido efetivamente as transações.**

No entanto, tanto na fase procedimental, quanto na defesa, o interessado afirmou ser um pecuarista "das antigas", quando o "fio de bigode" era a garantia para a formalização de qualquer negócio e que sempre teve um valor considerável em espécie.

Deve-se esclarecer que **as atividades agropecuárias, beneficiadas com um tratamento especial pela legislação do Imposto de Renda, são cercadas de**

cuidados igualmente peculiares, de que é exemplo a obrigação de comprovar os rendimentos e as despesas por parte do contribuinte.

O fato é que, se o sujeito passivo, pessoa física, pretende provar suas despesas da atividade rural, aproveitando-se da forma mais benéfica de tributação prevista para esta atividade, deve providenciar a documentação necessária à sua comprovação, e mantê-la à disposição do Fisco Federal. Se lhe foi exigida a comprovação do pagamento de determinada despesa, o interessado assim deveria ter procedido. Não bastava alegar que não localizou documentos, ou que suas negociações são informais.

A informalidade dos negócios entre as partes não pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das operações realizadas. A informalidade diz respeito apenas a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes, mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública. A relação entre Fisco e contribuinte é de outra natureza: é formal e vinculada à lei, sendo a lei firme ao exigir, que a comprovação seja feita por meio de documentação hábil e idônea.

O contribuinte deve ter a consciência de que suas operações relacionadas à exploração de atividade rural não envolvem apenas ele, seus fornecedores e seus clientes, mas também o fisco, e por este motivo deveria ter todos os cuidados na guarda de todos os documentos e elementos de prova disponíveis, em especial, no caso, daqueles que fazem prova incontestável do pagamento das despesas utilizadas para apuração do resultado da atividade rural.

De grande relevância esclarecer que **a maior parte das glosas efetuadas estão relacionadas à não comprovação do pagamento, especialmente de aquisições de gado. Os valores são relevantes, por exemplo, foi pleiteada dedução de despesas relativas à aquisição de gado do Sr. Sergio Barreto Amaral, CPF 741.524.596-20, que somaram R\$14.676.538,00, concentrada em apenas dois meses, em junho/2016, R\$ 732.000,00 e outubro/2016, R\$ 13.944.538,00, e o contribuinte não comprovou um único pagamento sequer. As outras glosas efetuadas também envolvem altos valores, que deveriam exigir atenção por parte do contribuinte, e rigor por parte do fisco para aceitar as deduções. O contribuinte fiscalizado foi intimado e não logrou êxito em comprovar os pagamentos.**

As despesas são admissíveis quando dedutíveis e suportadas por documentação hábil e idônea, além de serem necessárias, normais e usuais, para a percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Nessa linha, as despesas escrituradas em livro caixa estão sujeitas à comprovação, sendo o ônus do contribuinte fiscalizado. No caso específico, os valores envolvidos e os indícios de que as compras não foram realizadas (especialmente para os casos dos fornecedores Sérgio Barreto Amaral, Vitor Rodrigues Oliveira, Leila Maria Vitor Bastos de Oliveira e Ivan Cumani Capobianco), as notas fiscais, por si só, são

insuficientes para comprovação, passando a ser de suma importância a apresentação dos efetivos desembolsos, em valores condizentes com as operações, o que não ocorreu.

Fica claro que valores tão elevados não são pagos em moeda corrente. Tampouco o interessado, mesmo sendo das antigas, disporia de mais de quatorze milhões de reais em dinheiro "vivo". Mas o sujeito passivo prosseguiu com a alegação de que detinha valores em espécie, ou que seriam informais as suas transações. Tais assertivas não são válidas contra o Fisco Federal, que exige a formalidade das negociações. Dessa forma, é de ser manter todas as glosas de despesas de Livro Caixa efetuadas pela fiscalização, não merecendo reparos o procedimento fiscal.

Uma vez que sequer houve insurgência quanto à glosa das despesas lançadas em duplicidade e das despesas para as quais não foram trazidas documentação comprobatória e que não houve comprovação do pagamento das demais despesas glosadas, é descabido afastar tais glosas diante dos princípios da razoabilidade e da não-cumulatividade.

Nessa questão, portanto, o recurso voluntário não merece provimento.

Da qualificação da multa de ofício

A qualificação da multa foi minuciosamente fundamentada com base nos seguintes argumentos:

4 - Da Qualificação da Multa e da Representação Fiscal para Fins Penais

O art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96 estabelece que, no lançamento de ofício, será aplicada a multa de 150% no caso de fraude previsto no art. 72 da Lei 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (grifos nossos):

(...)

Conforme demonstrado neste Termo e no Anexo V (Apuração Receitas e Despesas), **o contribuinte cometeu infrações tributárias em todos os meses do período compreendido entre 01/2016 a 12/2017, relacionadas a aproveitamento indevido de despesas da atividade rural.**

O item 3 deste relatório descreve, com detalhes, as glosas efetuadas. Em resumo:

- Glosa 1. Para o mês de agosto de 2017, o contribuinte informou na DIRPF valor maior do que o registrado livro caixa, diminuindo o resultado tributável em R\$70.000,00;
- Glosa 2. Vários registros duplicados de despesas foram identificados pela fiscalização. Após intimado, o contribuinte informou que os valores são relativos a despesas de custeio das fazendas, e que eles foram contabilizados por erro de fato ocasionado a falha no banco de dados do sistema eletrônico utilizado. Os registros em duplicidade ocorreram em quase todos os meses dos anos de 2016 e 2017, apenas nos meses de maio/2016 e dezembro/2017 não foram identificadas

ocorrências desta natureza. Abaixo resumo dos vultosos valores. **O contribuinte se beneficiou pela redução do resultado da atividade rural em R\$ 2.626.213,00.**

(...)

Glosa 3. Lançamentos diversos de despesas nos livros caixa foram selecionados para comprovação, tendo como critérios, alto valor do registro e também aqueles cujos documentos informados (nº do documento no histórico e valor) não foram identificados pela fiscalização em batimentos feitos com notas fiscais eletrônicas emitidas por terceiros. No anexo II deste Termo de Verificação Fiscal constam as justificativas apresentadas. Algumas despesas foram glosadas porque nada foi apresentado ou porque o contribuinte admitiu tratar-se de "equivoco". Esses lançamentos equivocados referem-se a 9 (nove) notas fiscais, no valor de R\$ 22.000,00 cada uma (somando R\$ 198.000,00), registradas no livro caixa no dia 09/06/2017 (DOC_008_3). No caso de dois registros, no dia 31/01/2017, um de R\$ 393.439,20 e outro de R\$ 436.320,00, o contribuinte informou tratar-se de compra de gado, apresentou notas fiscais emitidas em anos anteriores, 2015 e 2016, e disse que os pagamentos foram feitos com cheques, em 2017. Mas não apresentou os cheques. Há casos de valores muito elevados, como dois lançamentos no dia 02/01/2016, R\$ 713.921,00 e R\$ 659.004,00, para os quais o fiscalizado simplesmente informa que pagou com cheques de terceiros e o complemento em espécie, mas não apresentou cópias dos tais cheques e nem a comprovação dos valores em espécie. Constam, ainda, quatro registros de despesas no mês de setembro de 2016, relativas a compra de gado de Juscelino Faria Lopes, filho do fiscalizado. Os documentos fiscais somam R\$121.000,00. O contribuinte apresentou como comprovante de pagamento um recibo emitido pelo vendedor, dizendo ter recebido os valores em moeda corrente do país. Não é razoável, valores tão elevados de despesas não terem comprovação de pagamento, ficando na simples alegação que foram utilizados cheques, cheques de terceiros ou moeda corrente. Em respostas a intimações o contribuinte chegou a afirmar que havia solicitado microfilmagens aos bancos, mas até o encerramento da fiscalização as microfilmagens não foram apresentadas. Abaixo resumo dos altos valores glosados. **O contribuinte se beneficiou pela redução do resultado da atividade rural em R\$ 4.360.593,50.**

(...)

Glosa 4. A fiscalização identificou no livro caixa da atividade rural, ano-calendário 2016, aquisições do fornecedor Sergio Barreto Amaral, CPF 741.524.596-20, que somaram R\$14.676.538,00. As compras se concentraram nos meses de junho/2016, R\$ 732.000,00 e outubro/2016, R\$ 13.944.538,00. Intimado a comprovar as operações, e reintimado duas vezes, o contribuinte fiscalizado não respondeu e, portanto, não comprovou um pagamento sequer. O emitente dos documentos também foi intimado a confirmar as vendas, via edital (tentativa por correio sem sucesso), mas também não se manifestou. O Sr. Sergio Barreto Amaral informou no seu Demonstrativo de Atividade Rural do ano-calendário de

2016, receita bruta no montante de apenas R\$ 200.000,00, e, na ficha relativa a movimentação do rebanho, nenhuma venda de bovinos e bufalinos. Outra informação relevante, é que o imóvel que o fornecedor diz explorar na modalidade de arrendamento, possui área de apenas 90 ha, também incompatível para o fornecimento de 4.358 animais, em apenas dois meses (junho e outubro) de 2016.

Glosa 5. A fiscalização identificou no livro caixa da atividade rural, ano-calendário 2016, aquisições dos fornecedores Ivan Cumani Capobiango, CPF 030.365.316-70, Leila Maria Vitor Bastos de Oliveira, CPF 051.634.256-84 e Vitor Rodrigues Oliveira, CPF 067.676.04658. As compras junto a Ivan Cumani Capobiango se concentraram no mês de fevereiro de 2016 (notas fiscais emitidas em 11/02/2016) e somaram R\$ 436.600,00. Já as compras junto a Leila Maria Vitor Bastos de Oliveira se concentraram no mês de março de 2016 (notas fiscais emitidas em 03/03/2016) e somaram R\$ 401.800,00. Por fim, as compras junto a Vitor Rodrigues de Oliveira se concentraram no mês de outubro de 2016 (03/10/2016) e somaram R\$ 426.068,04. Intimado a comprovar as operações, e reintimado, o contribuinte fiscalizado se restringiu a apresentar seis cópias de cheques, dois deles nominais a terceiro de nome José Paulo de Oliveira, que diz ser pagamento a Leila Maria Vitor Bastos, e quatro nominais a Vitor Rodrigues de Oliveira, mas em valores que não coincidem com as notas fiscais de compra de gado junto ao contribuinte. A contribuinte Leila Maria Vitor Bastos de Oliveira foi intimada e reintimada a confirmar as vendas, mas não respondeu. No seu demonstrativo de atividade rural, ano-calendário 2016, não constam receitas da atividade e nem vendas de bovinos e bufalinos. O Sr. Vitor Rodrigues Oliveira foi intimado a confirmar as vendas, com ciência via edital tendo em vista tentativa frustrada pelos correios, mas não respondeu. Também não constam declarações de imposto de renda vinculadas ao contribuinte, e, portanto, nunca foram apresentados demonstrativos de atividade rural. Quanto ao fornecedor Sr. Ivan Cumani Capobiango, CPF 030.365.316-70, que teria vendido no mês de fevereiro de 2016 (notas fiscais emitidas em 11/02/2016) 162 animais, no valor total de R\$ 436.600,00, faleceu em 2015. Na declaração de final de espólio do contribuinte, apresentada em 2017, relacionada ao ano-calendário 2016, e nas declarações anteriores, não constam informações sobre atividade rural.

Importante destacar que em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 3 (DOC_010_2), o Sr. Jorcelino Cardoso Lopes apresentou a seguinte justificativa, conforme extrato abaixo:

Informa ainda que, as microfilmagens dos documentos referente aos pagamentos efetuados e requisitados no anexo-1, e que foram fornecidas pelo banco, já foram juntadas a intimação em data anterior a prorrogação dessa.

O contribuinte destaca que vários pagamentos foram efetuados mediante cheques recebidos de terceiros, e que por falta de conhecimento não houve

controle dos mesmos e não possui as cópias, o que dificulta a procura dos emitentes e seus recebedores, sendo essa uma prática muito comum a atividade rural que ainda trabalha com recursos rudimentares e precários para uma boa gestão operacional.

Em outra manifestação, na mesma linha, o contribuinte afirma ser um pecuarista "das antigas", da época que a garantia depositada em algum negócio era o "fio do bigode", que sempre manteve sob passe valores em espécie e que, apesar dos esforços, não obteve êxito em encontrar os comprovantes de pagamentos de negócios ocorridos no ano de 2016. Abaixo, extrato da manifestação do contribuinte:

Assunto:-MPF 06113Q0.202Q.DOQ25

Senhor Auditor-Fiscal,

JORCELINO CARDOSO LOPES CPI- nu 006 265.266-01. brasileiro, casado, pecuarista, residente e domiciliado à Rua Arthur Bernardes, nº. 667, apto 301, Centro, CEP- 35010-02D - Gov. Valadares - MG, por seus Procuradores "in fine" assinadas, vem à presença de V.Sas, para expor e requerir:

- a) É um pecuarista "das antigas", quando o fio de bigode" era a garantia para a formalização de qualquer negócio;
- b) Sempre teve e tem um valor considerável em espécie;
- c) Durante os seus mais de 50 (cinquenta) anos de pecuarista sempre foi orientado, inclusive por antigos Auditores Fiscais, que o documento fiscal era suficiente à comprovação de qualquer negócio;
- d) Assim sendo, faz inúmeras negociações, pagando parte em dinheiro, parte com créditos com outros pecuaristas;
- e) Sempre se preocupou muito com o documento (iscaí (Nota fiscal emitida diretamente na repartição fiscal') e com o controle do seu gado no IMA - Instituto Mineiro de Agropecuária;
- f) Não obstante o imensurável de busca/pesquisa, não tem conseguido encontrar comprovantes de pagamento de negócios formalizados no ano de 2016;

As declarações acima indicam, como já citado em outro trecho deste Termo, que o contribuinte tenta justificar a dificuldade em comprovar o efetivo pagamento de despesas utilizadas para reduzir o resultado da atividade rural a uma certa informalidade na administração da sua atividade, sob a alegação de se basear muito na confiança entre as partes e no fato de que os recursos disponíveis seriam precários e rudimentares para se manter uma boa gestão operacional. Ora, como o contribuinte pode alegar recursos rudimentares e precários, se auferiu receitas no ano-calendário de 2016 R\$ 69.826.840,56 e no ano seguinte, R\$ 45.807.403,49?

O fiscalizado se utilizou de despesas de custeio que não conseguiu comprovar, no montante de R\$ 19.471.843,88 no ano-calendário de 2016 e R\$ 3.542.965,40 no ano-calendário de 2017. E frise-se, vultosos valores, aproveitadas durante todos os meses dos anos analisados, para reduzir o resultado da atividade rural.

Não se pode, por óbvio, atribuir tal prática reiterada a erros ou enganos, ou até mesmo à informalidade dos negócios, restando claro que houve a intenção do sujeito passivo de reduzir o pagamento do imposto, impedindo ou retardando o conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal por parte do fisco, caracterizando assim a sua intenção dolosa e o evidente intuito de fraude.

Essas condutas permitem inferir que não se trata de erro escusável, mas sim, em tese, de fraude, conduta 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, conforme estabelecido no supracitado artigo 72 da Lei 4.502/64.

Tais condutas, configuram ainda, em tese, crimes contra a ordem tributária previstos nos incisos II e IV do artigo 1o, e no inciso I do artigo 2o, ambos da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 (grifos nossos):

(...)

Em relação às condutas típicas praticadas pelo sujeito passivo, importante destacar, mais, o que segue.

Com relação às despesas de custeio, o contribuinte lançou em seus livros caixa registros que chamam a atenção, e que após intimado reconheceu sua inexistência ou não conseguiu comprovar. Registrou despesas em duplicidade e quando questionado respondeu tratar-se de erro de fato ocasionado por falha no banco de dados do sistema eletrônico utilizado. Uma falha que favoreceu o contribuinte em R\$ 2.626.213,00. Um valor tão alto não seria perceptível quando da apuração do imposto de renda?

Outros registros de valores elevados, simplesmente alegou que o pagamento foi com cheques, cheques de terceiros, ou moeda corrente, sem juntar os comprovantes de efetivo pagamento, alegando apenas a confiança entre as partes, o "fio do bigode, como ele chamou; utilizou despesas com aquisição de gado de fornecedores que não confirmaram as operações e que não demonstraram condição de terem efetuado as vendas, não informando, no demonstrativo de atividade rural de suas declarações, atividade rural condizente com as operações. No que se refere aos fornecedores de gado Sergio Barreto Amaral e Ivan Cumani Capobiango, o contribuinte fiscalizado sequer respondeu aos termos, não apresentando nenhum documento ou mesmo citando essas operações; com relação a Leira Maria Vitor Bastos de Oliveira, apresentou dois cheques nominais a terceiro, e quanto a Vitor Rodrigues Oliveira, quando

intimado a comprovar as operações, apresentou quatro cheques cujo somatório é bem abaixo do valor das vendas. Ainda com relação ao fornecedor Ivan Cumani Capobiango, ainda pesa o fato de que ele faleceu em 2015, conforme cadastro CPF da Receita Federal e a Declaração Final de Espólio do contribuinte.

Forçoso concluir que não se tratam de meros erros ou equívocos. São despesas vultosas que dificilmente passariam despercebidas nos livros fiscais do contribuinte. A utilização desses altos valores de despesas diminuiu o resultado tributável, fazendo com que, nos anos analisados, não houvesse tributação da atividade, além de criar prejuízos passíveis para aproveitamento nos anos seguintes.

Importante registrar, mais, que o contribuinte retificou, no curso do procedimento fiscal, as suas Declarações do Imposto de Renda relativas aos anos-calendário 2018 e 2019 (DOC_002_4 a DOC_002_7). As declarações originais dos anos-calendário 2018 e 2019 traziam os saldos de prejuízos a compensar dos exercícios anteriores. Abaixo extratos da ficha "Apuração do Resultado" das declarações originais destes anos:

(...)

Com as retificações, transmitidas no dia 06/01/2021, os saldos de prejuízos a compensar de exercícios anteriores foram zerados, conforme extratos abaixo:

(...)

A apresentação destas declarações retificadoras é a confirmação, por parte do contribuinte, de que ele se utilizou de despesas inexistentes, que diminuíram os resultados do período e que criaram artificialmente saldos de prejuízos a serem aproveitados em períodos seguintes.

Assim, a supressão ou redução de tributo mediante o artifício de i) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; ii) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; e iii) declaração falsa ou omissão de declaração sobre rendas, evidenciam ainda condutas que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária previsto no art. 1º incisos II e IV, e art. 2º, inciso I, da Lei 8.137/90.

Destarte, justificada a qualificação da multa.

Tendo em vista, mais, a apuração, em tese, de crime contra a ordem tributária foi lavrada representação fiscal para fins penais. (Grifou-se.)

Adiro aos fundamentos do julgado recorrido, cabendo enfatizar que, no presente caso, estão presentes diversos elementos caracterizadores de fraude, que impõe a aplicação da multa qualificada, a ver: prática reiterada de infração, valores vultosos, registro de despesas com fornecedor falecido, prestação de informações falsas/não comprovadas (valores duplicados e/ou inexistentes) no Livro Caixa e em obrigação acessória, retificação de declarações posteriores,

“corrigindo” valores expressivos, no curso da ação fiscal e inconsistência entre operações negociais informadas (gados vendidos) e área do imóvel rural.

Retroatividade benigna – redução da multa a 100%

A Lei nº 14.689, de 2023, reduziu a multa qualificada de 150% para 100% (art. 44, § 1º, VI, da Lei nº 9.430/96), nos casos em que não for 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.

Portanto, no caso em exame, deve ser aplicada a retroatividade benigna, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

Do pedido para que as intimações sejam feitas na pessoa do seu Procurador constituído

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 110).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, desconhecendo das alegações de inconstitucionalidade de lei tributária, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício ao limite de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny