



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.722327/2018-11
ACÓRDÃO	2201-012.783 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOAQUIM AUGUSTO LEITE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

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

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

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, podem deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, a remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício e os encargos trabalhistas e previdenciários; os emolumentos pagos a terceiros; e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. A dedução, porém, está condicionada a que o contribuinte escreva as receitas e despesas em livro caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência; e que possa comprová-las mediante documentação idônea.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA.

Nos casos de lançamento de ofício, a multa devida é de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição decorrente de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, devendo esse percentual ser duplicado nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

AFRONTA À VEDAÇÃO DO CONFISCO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Thiago Alvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

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

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 1451-1461):

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado o auto de infração de fl. 2/31, em 06/08/2018, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) dos exercícios 2013-2017, anos-calendário 2012-2016, por meio do qual se exige imposto suplementar de R\$ 862.571,48 sujeito à multa de ofício e acréscimos legais previstos na legislação de regência, além de multa exigida isoladamente no valor de R\$ 455.558,23, totalizando crédito tributário de R\$ 2.892.049,06 (demonstrativo à fl. 02).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fl. 24/31, a ação fiscal foi realizada em decorrência ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 06.1.07.00-2017-00249-8, e teve início em 11/09/2007, quando o contribuinte tomou ciência, por via postal, do TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL (fl. 32/33), conforme aviso de recebimento (AR) anexados à fl. 34.

O sujeito passivo da obrigação tributária é titular do Cartório de Registro de Imóveis de Alpinópolis-MG e do Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Alpinópolis-MG, tendo sido o lançamento de ofício foi formalizado em decorrência da apuração das seguintes infrações (fl. 03/05):

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (CARNÊ-LEÃO E AJUSTE ANUAL)

INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO-CAIXA

Redução indevida das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (Declaração de Ajuste Anual) do imposto de renda com dedução a título de Livro Caixa, conforme relatório fiscal em anexo.

(...)

MULTAS APLICÁVEIS À PESSOA FÍSICA INFRAÇÃO:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ LEÃO

O contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), motivo pelo qual se aplica a presente multa isolada, conforme relatório fiscal em anexo.

O relatório fiscal mencionado na descrição das infrações supra é o termo de verificação fiscal de fl. 24/31, que assim registra os fatos imputados ao contribuinte (as partes em negrito constam do original):

Deve-se ressaltar o fato de que a legislação abre a possibilidade para dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa. Como o contribuinte esclareceu não ter escriturado o citado livro durante o período de janeiro de 2012 a julho de 2013, não o tendo apresentado mesmo após intimação e reintimação, foi glosada a totalidade das despesas de Livro Caixa informadas na DIRPF para este período.

Quanto às despesas de Livro Caixa devidamente escrituradas a partir do mês de agosto de 2013, tendo em vista que são admitidas pela legislação apenas aquelas essenciais ao funcionamento da fonte produtora, foram efetuadas as glosas identificadas no anexo I do presente Termo.

Fazem-se as seguintes considerações a respeito das glosas do citado Anexo I:

a) Salários de funcionários: foram aceitas as despesas deste tipo devidamente comprovadas pelo contribuinte através de recibos apresentados ou no caso de o funcionário estar devidamente declarado em GFIP.

b) Vales de funcionários: não foram apresentados documentos comprovando esta despesa. Também, durante a análise do Livro Caixa apresentado, contactou-se que em nenhum momento o contribuinte faz o acerto do que seriam estes chamados vales, ou seja, em nenhum momento ele compensa valores de salários dos funcionários com possíveis adiantamentos feitos através de vales.

c) Telefone Celular: os recibos apresentados estão em nome do contribuinte e demais funcionários do cartório, todos reunidos em uma única conta mensal.

Foi admitida por esta fiscalização a despesa com o telefone fixo do cartório.

d) Computadores, móveis planejados, micro-ondas, divisórias: não são considerados dedutíveis os valores pagos na aquisição de bens ou direitos, ainda que indispensáveis ao exercício da atividade profissional, que tenham vida útil superior ao período de um exercício e não se caracterize como "consumível", tais como: instalação de escritório ou consultório, máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc.

e) TAXI: não são consideradas dedutíveis despesas com locomoção e transporte, salvo nos casos de representante comercial autônomo.

Os valores de dedução indevida de despesas de livro-caixa lançados em Auto de Infração foram obtidos pela seguinte fórmula: VALOR DE LANÇAMENTO = LIVRO-CAIXA DIRPF - VALOR ESCRITURADO LIVRO-CAIXA + DESPESAS LIVRO-CAIXA GLOSADAS.

O lançamento exige a multa de ofício qualificada correspondente a 150% do imposto exigido de que trata o art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; combinado com os art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, com base nos seguintes motivos apresentados no termo de verificação fiscal (fl. 28):

Foi aplicada ao crédito tributário apurado a multa de ofício qualificada nº percentual de 150%, por ter sido constatado o evidente intuito de

sonegação, caracterizado pela conduta reiterada e continuada do Sujeito Passivo ao longo dos cinco anos fiscalizados. Neste período, adotou-se a postura dolosa de redução do imposto de renda a pagar através da prática de aumento de valores de despesa de Livro Caixa. O contribuinte informava em sua DIRPF valores muito superiores aos escriturados por ele próprio em seu Livro Caixa.

Além disso, reforça a convicção de conduta dolosa do contribuinte em sonegar o IRPF, o fato de, no período de janeiro de 2012 a julho de 2013, o contribuinte ter declarado em DIRPF despesas de Livro Caixa, reduzindo o imposto a pagar, sem nem mesmo ter feito a devida escrituração do citado Livro.

Adotando tal postura, o Sujeito Passivo tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A prática sistemática e reiterada, adotada durante anos consecutivos, e a existência de informações totalmente diferentes sobre os valores das despesas de Livro Caixa fornecidos à Receita Federal e aqueles escriturados pelo próprio contribuinte formam o elemento subjetivo da conduta dolosa. Tal situação fática se enquadra perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei na 4.502/1964.

Cientificado do lançamento na data de 10/08/2018 (fl. 1401/1402), o interessado impugnou a exigência em 11/09/2018, por intermédio do instrumento de fl. 1408/1416, apresentado por seu procurador (procuração à fl. 1419). A impugnação se baseou, em síntese, nas seguintes razões de fato e de direito:

- a) uma multa total de R\$ 1.749.415,45 seria um tanto exagerada para um valor total de imposto devido de R\$ 862.571,48, considerando ainda os juros de mora no valor de R\$ 280.062,13;
- b) o valor total de multas ultrapassa mais de 100% o valor devido a título de imposto renda, o que violaria a proibição constitucional de utilizar tributo com fim de confisco (art. 150, inciso V, da CF/1988) e o princípio da capacidade contributiva;
- c) a doutrina brasileira é unânime em afirmar que o princípio da capacidade contributiva traduz-se na obrigatoriedade de que toda tributação seja estruturada, em conformidade com a riqueza dos contribuintes, atingindo somente as manifestações ou os aspectos dessa riqueza, sem aniquilar a fonte que as produz e, dessa forma, cada imposto deve adequar-se à capacidade econômica dos contribuintes, sob pena dessa tributação configurar-se em confisco, constitucionalmente vedado, ferindo o princípio constitucional da vedação ao confisco;
- d) o princípio do não-confisco ou da capacidade contributiva, conforme entende Ives Gandra, aplica-se, igualmente, à multa referente ao não recolhimento de

imposto, pois, segundo seu entendimento, o constituinte, ao vedar o confisco, referiu-se à obrigação tributária principal e não especificamente ao tributo; é uma interpretação extensiva, que amplia o campo de abrangência do princípio do não confisco;

e) neste mesmo sentido também já decidiu Tribunal Regional Federal da 3ª Região, tratando especificamente da aplicação de multa sobre valor devido a título de imposto de renda;

f) o impugnante manifesta repúdio ao descrito no auto de infração que tenha agido com dolo, fraudando, sonogando ou ainda agindo em conluio; de boa-fé o impugnante entregou à fiscalização todos os itens por ela solicitados, afastando de forma definitiva qualquer alegação de que tenha agido de má fé, ou ainda em conduta criminalmente punível;

g) no tocante à falta de livro-caixa no período de 01/2012 à 07/2013, a obrigatoriedade de escrituração do livro-caixa nasceu com o Provimento nº 34, emitido pela Corregedoria Nacional de Justiça, que, em seu artigo I, estabelece a obrigatoriedade de os serviços de registro possuírem Livro de Registro Diário Auxiliar da Receita e da Despesa;

h) o Provimento é de 09/07/2013, o que comprova que somente em 08/2013 tornou-se exigível a escritura do livro-caixa; assim, não há que se falar em glosa de despesas nela inexistência de livro-caixa, haja vista a não obrigatoriedade de sua escrituração;

i) em relação a inúmeras despesas lançadas no livro-caixa que foram glosadas, sob o argumento de não possuírem o respectivo comprovante, seria natural que em algum momento nos últimos cinco anos alguns documentos venham a se extraviar, motivo pelo qual seu registro nº livro-caixa, como despesa, deverá ser considerado;

j) se os rendimentos recebidos independem de comprovação documental, bastando apenas constar do livro-caixa, o mesmo deve ocorrer com as despesas, até porque sua grande maioria restou comprovada.

Ao final, com base nas razões sustentadas na peça de impugnação, a defesa requereu o que segue:

a) que a impugnação seja julgada procedente, com a diminuição do valor total das multas cobradas pela receita federal no auto de infração a patamares que não venham a caracterizar ação confiscatória por parte do fisco;

b) que sejam consideradas, em razão da não obrigatoriedade de escrituração do livro-caixa, as despesas lançadas DIRPF no período de 01/2012 à 07/2013, anulando-se a glosa levada no auto de infração;

c) que seja anulada a glosa efetuada, considerados como despesa para cálculo do imposto a relação que consta nas fl. 30 e 31 do auto de infração.

A DRJ deliberou (fls. 1451-1461) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, podem deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, a remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício e os encargos trabalhistas e previdenciários; os emolumentos pagos a terceiros; e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. A dedução, porém, está condicionada a que o contribuinte escrete as receitas e despesas em livro caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência; e que possa comprová-las mediante documentação idônea.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA.

Nos casos de lançamento de ofício, a multa devida é de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição decorrente de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, devendo esse percentual ser duplicado nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 03/05/2019 (fls. 1467), apresentou recurso voluntário (fls. 1473-1481), em 03/06/2019, reiterando os argumentos da impugnação. Pede ao fim:

- a) Requer o Recorrente seja julgada procedente a presente impugnação, e diminuído o valor total das multas cobradas pela Receita Federal no Auto de Infração a patamares que não venham a caracterizar ação confiscatória por parte da Receita da Fazenda, diversamente do que ocorre no auto de infração ora impugnado;
- b) Requer sejam consideradas, devida ausência do livro caixa escriturado, devido a não obrigatoriedade de escrituração, as despesas lançadas DIRPF, no período de 01/2012 a 07/2013, anulando-se a glosa levada a cabo pelo i. Auditor Fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração;
- c) Requer seja anulada a glosa efetuada e considerados como despesa para cálculo do imposto, a relação que consta nas fls. 30 e 31 do auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre a glosa de despesas a título de dedução em livro caixa e falta de recolhimento de carnê-leão. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 24-29):

Deve-se ressaltar o fato de que a legislação abre a possibilidade para dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa. Como o contribuinte esclareceu não ter escriturado o citado livro durante o período de janeiro de 2012 a julho de 2013, não o tendo apresentado mesmo após intimação e reintimação, foi glosada a totalidade das despesas de Livro Caixa informadas na DIRPF para este período.

Quanto às despesas de Livro Caixa devidamente escrituradas a partir do mês de agosto de 2013, tendo em vista que são admitidas pela legislação apenas aquelas essenciais ao funcionamento da fonte produtora, foram efetuadas as glosas identificadas no anexo I do presente Termo.

Fazem-se as seguintes considerações a respeito das glosas do citado Anexo I:

- a) Salários de funcionários: foram aceitas as despesas deste tipo devidamente comprovadas pelo contribuinte através de recibos apresentados ou no caso de o funcionário estar devidamente declarado em GFIP.
- b) Vales de funcionários: não foram apresentados documentos comprovando esta despesa.

Também, durante a análise do Livro Caixa apresentado, contatou-se que em nenhum momento o contribuinte faz o acerto do que seriam estes chamados vales, ou seja, em nenhum momento ele compensa valores de salários dos funcionários com possíveis adiantamentos feitos através de vales.

Telefone Celular: os recibos apresentados estão em nome do contribuinte e demais funcionários do cartório, todos reunidos em uma única conta mensal. Foi admitida por esta fiscalização a despesa com o telefone fixo do cartório.

d) Computadores, móveis planejados, micro-ondas, divisórias: não são considerados dedutíveis os valores pagos na aquisição de bens ou direitos, ainda que indispensáveis ao exercício da atividade profissional, que tenham vida útil superior ao período de um exercício e não se caracterize como "consumível", tais como: instalação de escritório ou consultório, máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc.

e) TAXI: não são consideradas dedutíveis despesas com locomoção e transporte, salvo nos casos de representante comercial autônomo.

Os valores de dedução indevida de despesas de livro caixa lançados em Auto de Infração foram obtidos pela seguinte fórmula: VALOR DE LANÇAMENTO = LIVRO

CAIXA DIRPF - VALOR ESCRITURADO LIVRO CAIXA + DESPESAS LIVRO CAIXA GLOSADAS.

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

Da Dedução Indevida de Despesas de Livro-Caixa

O interessado é titular do Cartório de Registro de Imóveis de AlpinópolisMG e do Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Alpinópolis-MG, e nos anoscalendário objeto do presente lançamento deduziu diversas despesas da base de cálculo do imposto a título de livro-caixa.

No lançamento, a autoridade lançadora glosou as despesas relativas aos meses de janeiro de 2012 a julho de 2013, porquanto o contribuinte informou não ter escriturado o livro-caixa nesse período.

Quanto às despesas de livro-caixa escrituradas a partir do mês de agosto de 2013, foram glosadas as despesas não comprovadas e aquelas não dedutíveis por falta de previsão legal, conforme relação constante do Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fl. 30/ 31), que indica também o motivo de cada glosa.

Sobre a matéria assim dispõe o art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, com a redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995(destaques acrescido para ênfase):

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente nº final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

Como se depreende da leitura dos dispositivos supra, no caso de contribuintes que recebem rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, podem ser deduzidas apenas as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Ademais, a dedução está legalmente condicionada a que as despesas deduzidas possam ser comprovadas, mediante documentação idônea, escrituradas em livrocaixa, que serão mantidos em poder do contribuinte, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

No caso concreto, a defesa alega que a obrigatoriedade para os serviços de registro possuírem Livro de Registro Diário Auxiliar da Receita e da Despesa surgiu apenas com o Provimento nº 34, de 09/07/2013, emitido pela Corregedoria Nacional de Justiça. Assim, segundo entende a defesa, a escrituração do livro-caixa teria se tornado obrigatória apenas em 08/2013, pelo que não se poderia falar em glosa das despesas pela inexistência de livro-caixa antes dessa data, haja vista a não obrigatoriedade de sua escrituração.

Contudo, o argumento da defesa é improcedente. Os serviços notariais e de registros, estão sujeitos à fiscalização e à normatização do Poder Judiciário, por intermédio das Corregedoria-Geral da Justiça dos estados, dos juízes-corregedores do foro extrajudicial, dos Conselho Nacional de Justiça etc. Não obstante, as normativas emitidas por esses órgãos não têm o condão de alterar a legislação tributária no que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária principal, à determinação da base de cálculo do imposto ou à responsabilidade pelo cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação.

O interessado, no exercício das suas atividades como titular de cartórios de registro de imóveis e de registro civil de pessoas jurídicas, poderia não estar obrigado a escriturar e manter livro-caixa antes da edição do Provimento nº 34 pela Corregedoria Nacional de Justiça. Não obstante, poderia e deveria fazê-lo, caso desejasse deduzir as despesas de custeio pagas da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, porque essa era a condição imposta pela legislação tributária para a dedução de tais despesas da base de cálculo do imposto.

É oportuno registrar que há diversas categorias de profissionais que recebem rendimentos do trabalho não assalariado e não estão obrigadas pela legislação e normas específicas que regem suas atividades a manterem livro-caixa. Não obstante, tais profissionais necessariamente devem manter a escrituração de suas receitas e despesas em livro-caixa, na hipótese de optarem por deduzi-las da base de cálculo do imposto.

Dessa forma, as despesas de custeio deduzidas da base de cálculo do imposto sem terem sido escrituradas no livro-caixa são indedutíveis, nos termos da legislação citada, pelo que procedeu corretamente a autoridade lançadora ao glosá-las, na determinação da base de cálculo do imposto.

No tocante às despesas de custeios deduzidas que o interessado não comprovou mediante documentação idônea, a defesa alega que seria natural que em algum momento nos últimos cinco anos alguns documentos se extraviassem, e que, por isso, o registro das despesas no livro-caixa deverá ser considerado.

Aqui, também, a pretensão da defesa não se sustenta, pois a legislação expressamente determina que os documentos que comprovam a veracidade da despesa deduzida deve ser mantido em poder do contribuinte, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência. Despesas assim não comprovadas são indedutíveis, pois a mera escrituração no livro-caixa não comprova o pagamento.

Correta, pois, a glosa dos pagamentos não comprovados no lançamento, que neste ponto, como no anterior, não merece qualquer reparo e deve ser mantido.

Da Multa de Ofício Qualificada de 150%

A defesa questiona a exigência de multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I, e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.448, de 15 de junho de 2007, combinado com os art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Segundo sustentado na peça de impugnação, a penalidade pecuniária em questão:

- a) violaria o princípio constitucional da capacidade contributiva e a proibição de utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso V, da CF);
- b) o impugnante não teria agido com dolo, fraudado, sonegado nem agido em conluio, pois de boa-fé entregou à fiscalização todos os itens solicitados, afastando qualquer alegação de que tenha agido de má fé.

Quanto à alegação de que a penalidade pecuniária aplicada seria excessiva e teria caráter confiscatório, com infração aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da não utilização de tributos com efeito de confisco, salientamos que a vedação insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador ordinário, que o deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não o aplicador da lei, que a ela deve obediência.

Nos termos do inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, ao tratar das limitações ao poder de tributar, o legislador consignou expressamente a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, não da multa. Se o quisesse, teria expressamente estendido; no entanto, não o fez.

As multas de ofício constituem-se em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

Abaixo reproduzimos o posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a inexistência do caráter confiscatório para as penalidades aplicadas pela Receita Federal do Brasil (grifamos):

MULTA DE OFÍCIO - EFEITO DE CONFISCO. Por constituir receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, do qual o contribuinte possa se desincumbir sem sacrifício do desfruto normal dos bens da vida, não podendo, por isto mesmo, ser confiscatório. A multa, diversamente, para alcançar a sua finalidade, há de ser um ônus significativamente pesado, capaz de desestimular a conduta ensejadora de sua exigência, podendo, por isto mesmo, ser confiscatória.

AC. 103-23258. Data: 07/11/2007. 3ª CÂMARA DO 1º CC. DOU DE 07/01/2008, P. 13. Relator: PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.

Assim dispõe o artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei no 9.430, de 1996 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, referidos no parágrafo 1º supra, estabelecem que:

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, ou 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 artigos 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 44 acima transcrito. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502, de 1964 (sonegação, fraude ou conluio).

Verifica-se que as condutas descritas nos artigos transcritos se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair nº todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano ao erário, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, ou mesmo de impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador, total ou parcialmente.

Portanto, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. É de se ressaltar que a doutrina finalista, adotada pelo Código Penal Brasileiro com a reforma de 1984, deslocou o elemento normativo (consciência da ilicitude) para a culpabilidade, como elemento indispensável ao juízo de reprovação. Desta forma, o dolo constitui-se apenas do elemento cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito, e do volitivo, que é à vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos

tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, faz remissão. É, pois, essa comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa qualificada.

No presente procedimento, a majoração da multa aplicada se justifica à luz da comprovação de que o contribuinte, de forma reiterada, sistemática e ininterrupta ao longo de cinco anos, reduziu indevidamente a base de cálculo do ajuste anual – e, por consequência, o valor do imposto de renda apurado e recolhido –, informando nas suas DIRPF despesas a título de livro-caixa sem sequer escriturar o referido livro (de jan/2012 a jul/2013) ou deduzindo valores muito superiores aos montantes dos pagamentos escriturados (de ago/2013 a dez/2016).

Portanto, não há como considerar involuntária ou de boa-fé a conduta do contribuinte. Também não tem o condão de afastar o dolo evidente na sua conduta a alegação de que o interessado teria entregado os elementos solicitados pela fiscalização. De fato, o contribuinte agiu em seu próprio interesse, pois, além de implicar em infração à legislação tributária com penalidade pecuniária específica prevista na legislação e agravamento da multa de ofício no caso de exigência de tributos de ofício, a recusa em entregar o livro-caixa e os comprovantes solicitados pela fiscalização traria mais prejuízos ao interessado, na media em que a omissão de rendimentos apurada seria maior ainda.

Assim, os elementos de prova coligidos demonstram o dolo do interessado, sua intenção mesmo de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, dessa forma, deixar de recolher integralmente o imposto devido. É devida, pois, a multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, calculada sobre o valor do imposto que deixou de ser espontaneamente recolhido, exigido agora em lançamento de ofício.

O pedido para que a multa de ofício seja reduzida não pode acolhido. A atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabendo à administração pública aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar razões de cunho pessoal, deve ser mantida a multa no percentual aplicado, prevista expressa e especificamente na legislação tributária.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 24-29) assim discorre sobre o dolo necessário à qualificação da multa:

Foi aplicada ao crédito tributário apurado a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, por ter sido constatado o evidente intuito de sonegação, caracterizado pela conduta reiterada e continuada do Sujeito Passivo ao longo dos cinco anos fiscalizados. Neste período, adotou-se a postura dolosa de redução do imposto de renda a pagar através da prática de aumento de valores de despesa de Livro Caixa.

O contribuinte informava em sua DIRPF valores muito superiores aos escriturados por ele próprio em seu Livro Caixa.

Além disso, reforça a convicção de conduta dolosa do contribuinte em sonegar o IRPF, o fato de, no período de janeiro de 2012 a julho de 2013, o contribuinte ter declarado em DIRPF despesas de Livro Caixa, reduzindo o imposto a pagar, sem nem mesmo ter feito a devida escrituração do citado Livro.

Adotando tal postura, o Sujeito Passivo tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A prática sistemática e reiterada, adotada durante anos consecutivos, e a existência de informações totalmente diferentes sobre os valores das despesas de Livro Caixa fornecidos à Receita Federal e aqueles escriturados pelo próprio contribuinte formam o elemento subjetivo da conduta dolosa.

Tal situação fática se enquadra perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei na 4.502/1964.

Não obstante o acerto da qualificação da conduta como dolosa, por força do art. 44, § 1º, da Lei nº 11.488/2007, esta deve ser reduzida ao montante de 100%, tendo em vista que o art. 8º, da Lei 14.689/2023 retroage, por força do art. 106, II, “c”, do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital