



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10925.720533/2017-90 |
| ACÓRDÃO | 2401-012.399 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 7 de novembro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | ANTONIO FERNANDES VARGAS DIAS |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

Para se beneficiar da dedução da base de cálculo do IR, o contribuinte deve comprovar a veracidade das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em Livro Caixa. Além disso, tais despesas estão restritas àquelas previstas no art. 6º, Lei nº 8.134/90.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A inserção nas declarações, de forma reiterada, de despesas, não comprovadas ou não dedutíveis, a fim de reduzir o efetivo valor da obrigação tributária principal constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício.

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

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) restabelecer as despesas glosadas referentes aos pagamentos de aluguéis e de funcionários; e b) aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996,

art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto – Relatora

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Matheus Soares Leite, Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1618-1622) interposto em face do Acórdão de nº 09-65.355 da 4ª Turma da DRJ/JFA (e-fls. 1593-1606) que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 2-16), no valor total de R\$ 3.753.598,35 referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativo à dedução indevida de despesas de Livro Caixa, anos-calendário 2012, 2013 e 2014. O Relatório Fiscal se encontra na e-fls. 17-50.

Na impugnação (e-fls. 1556-1563), foram abordados os seguintes tópicos:

- i) Síntese da notificação;
- ii) Das alegações de deduções indevidas com despesas em livro-caixa;
- iii) Da multa de ofício;
- iv) Do pedido.

A decisão da 4ª Turma da DRJ/JFA (e-fls. 1593-1606) foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015

DEDUÇÃO. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

Para se beneficiar da dedução da base de cálculo do IR, o contribuinte deve comprovar a veracidade das despesas, mediante documentação idônea,

escrituradas em Livro Caixa. Além disso, tais despesas estão restritas àquelas previstas no art. 6º, Lei nº 8.134/90.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A inserção nas declarações, de forma reiterada, de despesas, não comprovadas ou não dedutíveis, a fim de reduzir o efetivo valor da obrigação tributária principal constitui fato que evidencia intuito de fraude e implica qualificação da multa de ofício. Não pode o contribuinte eximirse da penalidade que lhe é imputada sob a alegação de que foi outra pessoa que efetuou a declaração, pois a responsabilidade pela veracidade das informações nela contidas é sua.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2013, 2014, 2015

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade, uma vez que o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente, tendo sido concedido ao(à) contribuinte amplo direito à defesa e ao contraditório, mediante a oportunidade de apresentar, no curso da ação fiscal e na impugnação, provas capazes de refutar os pressupostos em que se baseou o lançamento de ofício.

Impugnação improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1618-1622). Após discorrer brevemente sobre os fatos, argumenta, de forma sintetizada:

- i) Tendo em vista que os Livros Caixa do Recorrente foram extraviados, com toda a documentação, em razão de mudanças de endereço ocorridas, conforme BO registrado, em 22/02/2017, a autoridade fiscal aceitou que o sujeito passivo fizesse a comprovação das despesas dedutíveis com documentos que conseguiu recuperar, mas sem que se fizesse um novo Livro Caixa e sem que se retificasse as declarações de rendimentos referentes aos exercícios autuados;
- ii) Apenas as deduções comprovadas pela documentação apresentada durante a revisão, sendo que as demais, não conseguiu recuperar e estas diferenças foram glosadas sob a presunção de que não seriam passíveis de dedução, alegando intuito de fraude, pelo sujeito passivo. Não acatou as deduções com aluguel (alegando que não ficou comprovado o efetivo endereço do cartório, e que o imóvel não está vinculado à atividade), salário de funcionários e demais emolumentos, bem como não acatou a correção dos rendimentos declarados em 2014.

A documentação apresentada, que não possui vínculo com a atividade, com gastos com alimentação, reforma, decoração e despesas diversas não foram utilizadas para a dedução da base de cálculo. Essa conduta não caracteriza sonegação e fraude, uma vez que o contribuinte não se utilizou de despesas indevidamente declaradas em Livro Caixa. As deduções indevidas citadas pela Autoridade Fiscal, foram declaradas em Livro Caixa, como não dedutíveis, as quais não são contabilizadas como dedução da Base de Cálculo, mas a Autoridade Fiscal, julga que o Contribuinte as utilizou como dedução, sendo que não autorizou o contribuinte a refazer o Livro Caixa, tendo em vista o extravio do Livro original.

O contribuinte, visando a modificação do Crédito Tributário, apresenta aos autos documentos que comprovam a efetiva dedução das despesas a título de Aluguel e salário dos funcionários, referente a uma parcela das deduções, as quais não foram consideradas pela Autoridade Fiscal. E alteração dos rendimentos do Ano Base de 2014.

- iii) Menciona o princípio da capacidade contributiva e indica que não é razoável que seja imputada um valor total de multas que ultrapasse a 100% do valor a título de imposto de renda. Requer o recorrente, que seja deduzido da base de cálculos, os valores referentes as despesas com salário de funcionários, aluguéis e parte dos rendimentos recebidos no ano - calendário de 2014, bem como a redução da Multa Qualificada para Multa de Ofício de 75%.

Posteriormente, em petição protocolada em 20/02/2018 (e-fls. 1751), o Recorrente requer a juntada aos autos dos extratos da conta corrente do Banco do Brasil, meses janeiro a dezembro de 2014, referente à movimentação financeira do ano-calendário 2014, para serem acostados ao comprovante de rendimentos já anexado ao processo.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Elisa Santos Coelho Sarto**, Relatora

1. Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

2. Da dedução indevida a título de Livro Caixa

O Recorrente informou que os Livros Caixas foram extraviados, em razão de mudança de endereço, conforme Boletim de Ocorrência registrado em 22/02/2017. A autoridade fiscal aceitou que o sujeito passivo fizesse a comprovação das despesas dedutíveis com documentos que conseguiu recuperar, mas sem que se fizesse um novo Livro Caixa e sem que se retificasse as declarações de rendimentos referentes aos exercícios autuados. Entende o Recorrente que deveriam ter sido acatadas as deduções com aluguel, salário de funcionários, bem como a correção dos rendimentos declarados no ano-calendário 2014.

Em relação aos rendimentos declarados no ano-calendário de 2014, o Recorrente afirma que auferiu receita de R\$ 1.580.795,42, mas foi informada receita de R\$ 2.424.903,43, por seu contador. Como bem explicitado no acórdão da DRJ, a Impugnação deveria estar restrita às infrações lançadas no presente processo administrativa, qual seja, glosa de dedução a título de Livro Caixa. Ademais, o sujeito passivo não pode retificar suas declarações após o início de procedimento de lançamento de ofício relativo ao exercício financeiro correspondente, de acordo com o disposto no art. 832, do RIR/99, vigente à época dos fatos. Além disso, a apresentação extemporânea de extratos bancários do ano-calendário de 2014 não são suficientes para demonstrar os valores corretos de receita auferida.

Em relação à dedução das despesas com funcionários, primeiramente, junto à Impugnação, o Recorrente apresentou Declarações de Imposto de Renda na Fonte, ano-calendário 2012 (e-fls. 1575-1582), específica para cada funcionário/beneficiário, que, conforme informado no acórdão da DRJ, não constam nos sistemas da RFB. Em relação a 2013 e 2014, apresentou apenas o Total mensal por código (e-fls. 1583 a 1586). Junto ao Recurso Voluntário, apresentou algumas Fichas de Registro de Empregados (apenas daqueles registrados a partir de 2011, visto que houve um Boletim de Ocorrência informando o extravio do Livro de Registro de Empregados nº 01, em 29/05/2008) e Extratos mensais das folhas de pagamentos (e-fls. 1674-1745).

A DRJ entendeu que apenas as DIRFs, desacompanhadas dos documentos que as embasaram, não se prestam como prova suficiente para ratificar as despesas com funcionários requeridas, tendo em vista que o Recorrente é o próprio declarante das DIRFs. No entanto, entendo que os extratos mensais apresentados, juntamente com os documentos previamente juntados com a Impugnação e as fichas de registro de empregados, comprovam os gastos que o Recorrente teve com pessoal no período. Sendo assim, entendo que devem ser aceitas como deduzíveis estas despesas. Deve-se considerar no cálculo, no entanto, que algumas despesas com funcionários já foram acatadas anteriormente pela fiscalização, conforme anexo do Relatório Fiscal.

Em relação à dedução de despesas de aluguel, entendo que também assiste razão ao Recorrente. A DRJ afirma não ser possível acatar a justificativa do Recorrente porque há divergência nos endereços dos comprovantes juntados. Ainda, destaca que no cadastro do CNPJ o

endereço do cartório é na Rua Marechal Deodoro da Fonseca, nº 515, enquanto nos comprovantes está Av. Porto Alegre, nº 515. Ainda, informa não ser possível averiguar o endereço do cartório à época dos fatos, visto que não foi juntado o contrato de aluguel do imóvel.

O Recorrente, juntamente com o Recurso Voluntário, apresenta o Contrato de Locação mencionado no acórdão impugnado. De acordo com o documento de e-fls. 1625-1628, foi celebrada a locação de uma sala comercial térrea na Avenida Porto Alegre, nº 515, no valor de R\$ 4.000,00, a partir de 01/07/2012, com prazo de 60 meses. A Cláusula Quinta do Contrato ainda afirma que o imóvel é para fins não residenciais, para utilização do Cartório de Títulos e Documentos. Há também uma declaração (e-fls. 1624) da Imobiliária Nostra Casa LTDA, informando que o imóvel locado se localiza na esquina da Rua Marechal Deodoro com a Avenida Porto Alegre, sendo que a entrada principal do Edifício Piemonte Executivo, onde se localiza a sala, é pela Rua Marechal Deodoro, enquanto a sala comercial fica na Avenida Porto Alegre. Foram apresentados também os boletos de pagamento dos aluguéis, de agosto de 2012 a dezembro de 2014 (e-fls. 1629-1657). O número do Contrato de Locação apresentado (nº 41738) é o mesmo que consta nos Comprovantes Anuais de Rendimentos de Aluguéis (e-fls. 1569-1571) apresentados junto com a Impugnação.

Entendo, portanto, que a documentação trazida aos autos comprova as despesas com aluguéis, que devem ser consideradas dedutíveis.

3. Da multa qualificada

O Recorrente insurge-se contra a multa qualificada aplicada no percentual de 150%. Menciona o princípio da capacidade contributiva e indica que não é razoável que seja imputada um valor total de multa que ultrapasse a 100% do valor a título de imposto de renda. Também indica que a sua conduta não caracterizou sonegação e fraude, visto que não se utilizou de despesas indevidas em Livro Caixa para modificar a apuração do fato gerador do IRPF. As deduções indevidas citadas pela autoridade fiscal foram declaradas no Livro Caixa como não dedutíveis, sendo que não foi autorizado a refazer o Livro Caixa, tendo em vista o extravio do Livro original.

No entanto, como bem esclarece o Relatório Fiscal, em trecho de e-fls. 35-36:

O contribuinte, conforme descrito no tópico 2.1.1 – Deduções indevidas com despesas em Livro-caixa, utilizou-se de despesas indevidas em Livro-caixa para modificar a apuração do fato gerador do IRPF, de modo a reduzir o montante do imposto devido.

Não é possível considerar tal fato como um mero erro ou esquecimento, pois trata-se de deduções indevidas nos valores de **R\$ 932.354,06 no ano-calendário de 2012, de R\$ 1.719.582,47 no ano-calendário de 2013 e de R\$ 2.181.722,20 no ano-calendário de 2014**. Muitas deduções não possuíam vínculo algum com a atividade de titular de cartório exercida pelo contribuinte, **como despesas com**

compras de carnes, aquisição de veículo, anuidade em academia de ginástica, entre outros.

Considerando o chamado “homem médio” (apesar de este não existir, sendo uma mera criação jurídica para servir de equilíbrio para o comportamento de todos os seres humanos), entende-se que tal valor não seria simplesmente erroneamente deduzido, reduzindo a base de cálculo do imposto de renda.

Diz-se que há dolo quando o agente quer o resultado ou assume o risco de produzi-lo. O dolo é composto de três elementos: a) consciência da conduta e do resultado; b) consciência da relação causal objetiva entre a conduta e o resultado e c) vontade de realizar a conduta e produzir o resultado.

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Ao deduzir valores indevidos em livro-caixa, levando à significativa diminuição da base de cálculo do Imposto de Renda declarado nas DIRPFs, o agente (fiscalizado), retardou o conhecimento por parte da Fazenda Nacional das circunstâncias materiais da obrigação tributária principal. Tal prática foi efetuada de forma reiterada, durante os anos-calendário de 2012, 2013 e 2014.

Por conseguinte, os dados constantes nas DIRPFs dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014 do sujeito passivo em análise mostraram-se INEXATOS, não refletindo a realidade dos fatos, padecendo de veracidade.

E é por meio da DIRPF que a Administração Tributária se instrumentaliza a fim de cobrar coercitivamente os tributos sujeitos a lançamento por homologação que lhes são devidos. Não fosse a ação da Fiscalização, a Administração Tributária não teria noção da amplitude dos fatos geradores que compõem a presente autuação.

É no comportamento do contribuinte (incorrção de informações) que reside a fraude que justifica a majoração do percentual da multa ora aplicada, visto que, por meio desta conduta, o fiscalizado se esconde na esperança de que o Fisco nada descubra, e assim não possa exercer o seu direito (constituir o crédito tributário) nº prazo decadencial, acarretando prejuízo aos cofres públicos.

Pelo exposto, conclui-se que o autuado incorreu no disposto nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 [...]

O próprio Recorrente, em seu Recurso Voluntário, apresenta três tabelas dos anos 2012 a 2014, com os valores que entende que deveriam ser glosados (com a exclusão das despesas de funcionários e aluguéis que deveriam ser consideradas e, em relação ao ano de 2014, com as receitas redimensionadas), sendo estes muito elevados (R\$ 852.890,19 para 2012, R\$ 1.594.905,00 para 2013 e R\$ 1.428.904,80 para 2014). Assim, mesmo afirmando que não utilizou

despesas indevidáveis como dedutíveis em seu Livro Caixa original, também não justifica estes valores glosados. Entendo, portanto, que o Recorrente agiu com dolo, de forma recorrente, ao se utilizar de despesas sabidamente indevidáveis, devendo ser mantida a multa qualificada.

No entanto, tendo em vista o disposto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, esta deve ser reduzida ao percentual de 100% nos termos do art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23.

4. Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: i) restabelecer as despesas glosadas referentes aos pagamentos de aluguéis e de funcionários; ii) aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto