



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10952.720132/2012-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.581 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2019
Recorrente DANILO BLENNER FUMIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

LIVRO CAIXA. DESPESAS DE TERCEIROS.

A dedução em Livro Caixa de despesas de terceiros não é permitida pela legislação vigente.

RENDIMENTOS DECLARADOS. EXCLUSÃO. RETIFICAÇÃO DO LIVRO CAIXA APÓS NOTIFICAÇÃO. SÚMULA CARF N. 33.

Ao contribuinte regularmente cientificado do início do procedimento fiscal é vedada a exclusão dos rendimentos declarados.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

MULTA QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONDUTAS REITERADAS. NÃO SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Condutas reiteradas não configuram suportes fáticos suficientes para ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%. Tais circunstâncias não se subsumem às hipóteses legais de sonegação e fraude.

Cabe à autoridade fiscal discriminar quais foram as deduções em Livro Caixa que foram realizadas de forma dolosa, com intuito fraudulento, não cabendo a aplicação da multa qualificada em relação às deduções que simplesmente não foram comprovadas por documento hábil.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário afastando a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de autuação fiscal que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, constituído em decorrência de revisão de Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2008 em que a autoridade lançadora entendeu por glosar *deduções de despesas registradas em Livro Caixa* no total de R\$ 562.591,15.

De acordo com o *Relatório Fiscal* de fls. 15/35, verifica-se que o ora recorrente é advogado e sócio de diversas empresas, muitas delas controladas por pessoas jurídicas sediadas no exterior, sendo que suas atividades como profissional desenvolvem-se especificamente na área imobiliária e tributária, quer seja como consultor ou representante legal, quer seja como prestador de serviços advocatícios propriamente ditos. E como profissional autônomo, o recorrente utiliza-se do campo “Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas e do Exterior pelo Titular” constante da Declaração de Ajuste Anual para registrar os honorários auferidos pelo desempenho de suas atividades e despesas correlatas.

A propósito, percebe-se que a autoridade fiscal entendeu por glosar as seguintes despesas:

- (i) pagamentos a terceiros sem prova do vínculo com o custeio da atividade profissional, do vínculo empregatício ou por não terem sido apresentados comprovantes hábeis;
- (ii) parcela de aluguel e de outras despesas gerais (tais como segurança e máquina de café) relativas às salas utilizadas pelas pessoas jurídicas da qual é sócio;
- (iii) despesas com reforma e manutenção do imóvel alugado, por não restar comprovado que estivessem vinculadas ao contrato ou que tenham integrado o aluguel pago;
- (iv) despesa de manutenção (pintura) de imóvel residencial;
- (v) despesas de transporte e locomoção, hospedagem, gasolina, manutenção de veículos, alimentação (inclusive de clientes);

- (vi) despesas com a secretária Islândia registradas em valor superior ao que foi comprovado documentalmente;
- (vii) despesas endereçadas em imóveis diversos daquele em que desenvolve a sua atividade profissional, tais como gastos com telefone e com a faxineira Vilma;
- (viii) despesas com contas de telefone do cônjuge;
- (ix) despesas com compras de gêneros alimentícios em supermercados, sem relação com a atividade profissional, além de respaldadas por cupons fiscais desprovidos de identificação do adquirente;
- (x) despesas com material de escritório sem comprovação ou comprovadas com cupons fiscais desprovidos de identificação do adquirente;
- (xi) despesas de serviços, aluguel, taxas e outras, pertencentes a pessoas jurídicas da qual é sócio ou com as quais manteria contratos de prestação de serviços;
- (xii) despesas com IOF sem comprovação da operação ou do seu vínculo com o custeio da sua atividade profissional;
- (xiii) despesas registradas a título de “brindes para clientes”, por não poderem ser consideradas despesas de custeio; e
- (xiv) despesa compra de software, por se tratar de investimento, e não despesa de custeio.

Note-se que a fiscalização considerou que o recorrente estava obrigado ao recolhimento mensal por meio do Carnê-Leão, de modo que a falta da antecipação mensal a que estava obrigado acabou ensejando a aplicação da multa isolada de 50% sobre o imposto devido no mês, conforme prescreve o artigo 44, II da Lei n. 9.430/96. Ressalte-se, ainda, que a autoridade lançadora também entendeu pela imputação da multa qualificada de 150% tendo em vista que o recorrente havia registrado despesas dedutíveis pertencentes a pessoas jurídicas das quais era sócio administrador ou representante legal, sendo que tal conduta, no entendimento a autoridade, revelara a intenção de furta-se do cumprimento da obrigação tributária principal.

Segundo a autoridade fiscal, a conduta reiterada do sujeito passivo ao longo de todos os meses do ano de 2008 em registrar em seu Livro Caixa despesas que não lhe pertenciam não poderia ser enquadrada como erro de preenchimento de declaração, sem contar que tais despesas não foram comprovadas por meio de documentação hábil e idônea. Com efeito, o uso intensivo das despesas não dedutíveis acarretou a falta de antecipação mensal e obrigatória do imposto legalmente obrigado, retardando o ingresso das receitas tributárias aos cofres públicos. Essas circunstâncias caracterizariam o evidente intuito de fraude, simulação e dolo, conforme definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964 e, portanto, acabaram ensejando a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º da Lei n. 9.430/96.

O ora recorrente, então, foi cientificado da autuação e apresentou impugnação de fls. 1492/1523, requerendo, em preliminar, prazo suplementar de cinco dias para apresentar sua defesa, uma vez que somente havia tomado conhecimento da autuação após cinco dias da entrega da intimação em seu endereço. No mérito o recorrente sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que mesmo sendo sócio das empresas enumeradas no auto de infração, prestava a elas, paralelamente, serviço profissional autônomo de advogado, de representante legal e de administrador dos bens destas pessoas jurídicas, para o que detinha procurações que o autorizavam a receber valores em nome dos outorgantes, efetuar pagamentos em seu nome ou a seu favor, e gerir os seus interesses e negócios. Representava também diversos clientes estrangeiros e realizava pagamentos em nome destes com os créditos que efetuavam em sua conta. Os valores recebidos para que pudesse cumprir estas funções não poderiam ser considerados renda do autuado. Admite que errou ao declarar em seu livro Caixa a entrada e aplicação destes recursos, pois pertencem exclusivamente a terceiros. Os pagamentos destas despesas foram efetuados com dinheiro que ele próprio sacara de sua conta pessoal, a partir de depósitos realizados para este fim pelos seus clientes, únicos recursos que disponibilizaram e que foram devidamente utilizados em benefício deles. Impossível que tivessem outra origem, salvo um milagre, como o da multiplicação dos pães. Serviços desta espécie são em especial requeridos pelos clientes estrangeiros, porquanto lhes seja extremamente difícil abrir contas bancárias no Brasil e custear diretamente despesas com negócios aqui. A Receita Federal tem acesso às contas bancárias e poderia verificar a origem dos seus saldos, ao invés de lavrar lançamento com excesso de exação;
- (ii) Que o rateio do aluguel das quatro salas com as empresas das quais ele próprio é o representante legal foi realizado indevidamente como se se tratasse de um condomínio que loca salas, quando, na verdade, não houve qualquer divisão dos custos dos escritórios;
- (iii) Que a ausência de compensação das despesas de reforma no escritório e a falta de sua previsão no contrato de aluguel não são razões para a sua glosa;
- (iv) Que os gastos com viagens, transporte e hospedagem foram necessários para a prestação dos serviços;
- (v) Que havia pago à Sra. Beatriz Sanchez pela rescisão do contrato, o que foi comprovado com documento idôneo. A Lei não exige forma específica para contratação de serviços de advogado.
- (vi) Que as despesas incorridas com a secretária Islândia são legítimas e foram corretamente comprovadas. Pede diligência para comprovar os fatos. Empregou também a faxineira Vilma, mesmo já tendo registrado outra faxineira. Para manter um alto padrão de atendimento, o escritório, que na época tinha mais de 150m², precisava estar sempre bem limpo, e para isso tinha de utilizar duas empregadas;
- (vii) Que a linha telefônica em nome do ex-cônjuge estava instalada no seu escritório e não poderia ser glosada, já que usada só para fins profissionais;
- (viii) Que o IOF foi cobrado pela liquidação das ordens de pagamento recebidas do exterior, indispensável, portanto, para a obtenção da renda;

- (ix) Que a compra de *software* utilizado na realização das suas tarefas não se confunde com investimentos depreciables ou de arrendamentos; e
- (x) Que não houve renda sonegada, logo não cabe a qualificação da multa. No cumprimento do seu encargo de representante e procurador, recebia recursos de seus clientes, que foram utilizados para quitar as dívidas destes. Pela mesma razão, não caberia a multa isolada.

Em acórdão de fls. 1657/1665 a 3ª Turma da DRJ de Salvador entendeu por julgar a impugnação improcedente, mantendo-se o crédito tributário exigido, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008

LIVRO CAIXA. DESPESAS DE TERCEIROS.

Inadmissível dedução no livro Caixa de despesas de terceiros.

RENDIMENTOS DECLARADOS. EXCLUSÃO.

Depois da notificação do lançamento não se admite exclusão dos rendimentos declarados quando não comprovado o erro.

MULTA QUALIFICADA. FALSAS DESPESAS.

Comprovada a intenção dolosa de ocultar a ocorrência do fato gerador com declarações falsas, cabe a qualificação de multa para 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Houve tentativa de intimação por via postal, conforme se pode observar do AR juntado às fls. 167, sendo que as três tentativas resultaram infrutíferas. Foi aí que a autoridade fiscal entendeu pela publicação do Edital n 011726381300047 (fls. 1672), tendo sido afixado em 17.06.2013 e desafixado em 02.07.2013. A propósito, note-se que o crédito tributário chegou a ser encaminhado para inscrição em dívida ativa (fls. 1673/1678), sendo que o recorrente impetrou Mandado de Segurança de n. 11.636-89.2014.4.01.3400 alegando que a intimação por edital era descabida, pelo que requereu a suspensão da exigibilidade do crédito. Foi concedida liminar para afastar a exigibilidade do crédito até ulterior determinação do juízo (fls. 1679/1681). Posteriormente, sobreveio sentença concedendo a segurança para determinar fosse afastada a exigibilidade do crédito tributário oriundo do Auto de Infração aqui discutido, anulando-se, por conseguinte, a inscrição em dívida ativa tal qual formulada (fls. 1683/1687).

Em despacho de fls. 1692, a fiscalização entendeu pelo encaminhamento do processo à IRF/Porto Seguro para que fosse realizada nova tentativa de intimação do recorrente. Por meio do Portal e-CAC, o ora recorrente tomou conhecimento do resultado de julgamento da impugnação pelo decurso de prazo ocorrido em 01.10.2014 (fls. 1699) e apresentou Recurso Voluntário de fls. 1701/1716, formalizado em 15.10.2014, sustentando, pois, as razões de seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

De início, observo que o recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Das razões do recurso:

Que não obstante ter admitido em sua impugnação que havia se equivocado ao declarar em seu Livro Caixa a entrada e aplicação dos recursos que pertencem exclusivamente a terceiros, o julgador se olvidou a determinar a obtenção do real valor devido a título de IRPF e simplesmente manteve a autuação;

Que diante da documentação ora acostada resta demonstrada a apuração do real valor devido, desconsiderando-se todas as despesas não passíveis de dedução;

Que demonstra, através do anexo Livro Caixa (Doc. 02) e do Demonstrativo de apuração do Carnê-Leão do ano-calendário de 2008 (Doc.03), que, deduzindo-se apenas o que permite o RIR, o imposto devido atinge o real montante de R\$ 69.190,38; e

Que, diante do comprovado, mister se faz a adoção da apuração do imposto devido ou a determinação do recálculo dos débitos tributários com base nessa nova contabilidade, formalizando-se novo lançamento tributário;

(ii) Da busca da verdade material no processo administrativo tributário:

Que, no presente caso, é certo que as planilhas e demonstração de cálculos que instruem o recurso, elaborados com base nos documentos já anexados aos autos quando da apresentação da impugnação, atestam, de maneira clara e inequívoca o real valor devido do tributo em questão, inexistindo justificativas para manutenção da r decisão que manteve o crédito ora combatido;

Que tem a autoridade administrativa o dever de apurar a verdade dos fatos, que, neste caso, é a correta dedução de despesas do livro Caixa, ora apresentada, diferentemente da considerada pela autoridade quando da lavratura do Auto;

Que não pode o Fisco ignorar as informações prestadas ou, ainda pior, quedar-se inerte na busca da verdade material, sendo medida de rigor a consideração de todos os documentos acostados ao presente recurso; e

Que não restam dúvidas, portanto, de que diante da elaboração de um novo Livro Caixa, que deduz da base de cálculo apenas as despesas consideradas dedutíveis pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR), a manutenção de um auto que considerou todas as despesas equivocadamente lançadas no livro Caixa, para legitimar a autuação, padece de vício uma vez que efetivamente não apurou a verdade dos fatos.

(iii) Da ausência de dolo e de sonegação fiscal:

Que para que se caracterize a sonegação é indispensável a comprovação do dolo do contribuinte em agir querendo sonegar, bem como a demonstração de que houve simulação nos atos jurídicos, sendo que não é esse o caso dos autos, já que tudo ocorreu por erro na contabilidade tal qual formulada; e

Que não praticou nenhum ato antijurídico, tendo admitido, inclusive, que errou a declarar em seu livro Caixa a entrada e aplicação dos recursos que pertencem inclusive a terceiros;

(iv) Da multa aplicada: ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade:

Que é possível releva a multa tendo em vista que a infração foi praticada de modo culposo e sem prejuízo ao erário, encontrando-se esvaziada de potencial ofensivo que a justifique;

Que a exigência consubstanciada no AIIM tornou-se deveras desarrazoada e desproporcional, sendo que a finalidade específica da sanção é proteger um bem juridicamente tutelado, de modo que sua cominação deve ser razoável e guardar proporção com o objeto resguardado;

Que se por alguma razão a cominação imposta assumir dimensão que exproprie o patrimônio do contribuinte e o prejudique de forma substancial, a sanção perderá seu fundamento jurídico; e

Que não deixou de colaborar com a atividade fiscalizatória, bem assim que prestou, por outros meios, a informação inadvertidamente omitida em seus livros fiscais, descabendo, portanto, a aplicação de multa de 150% ;

Ao final, o recorrente pleiteia pelo declaração de nulidade do auto de infração com o consequente cancelamento do crédito fiscal, de modo que seja determinado o recálculo dos débitos tributários com base na nova contabilidade, bem assim que seja concedido novo prazo para defesa, resguardando-se o exercício amplo do direito de defesa e a possibilidade de pagamento do tributo com as reduções das multas, e, ainda, caso o valor do principal seja mantido, que as penalidades aplicadas sejam afastadas em face da ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Buscarei tratar das alegações tais quais formuladas sob as seguintes perspectivas: (i) Da dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa; (ii) Da impossibilidade de retificação da Declaração e registros em Livro Caixa após o início do procedimento fiscal; (iii) Do mito da verdade material e da impossibilidade de formalização de novo lançamento; (iv) Da irrelevância do dolo para caracterização da infração; e (v) Da aplicação da multa qualificada em 150%.

1. Da dedutibilidade das despesas escrituradas em Livro Caixa

O artigo 73 do RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99, inaugurando o *TÍTULO V*, trata de estabelecer as *DISPOSIÇÕES GERAIS* sobre as *DEDUÇÕES*, prescrevendo, pois, que todas elas estão sujeitas à comprovação ou justificação, conforme se pode verificar da redação transcrita abaixo:

“Decreto n. 3.000/99 – RIR/99**TÍTULO V- DEDUÇÕES - Capítulo I - DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-lei 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-lei 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-lei 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).” (grifei).

Com base no artigo 75 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, os profissionais autônomos podem apresentar deduções da receita decorrentes do exercício da respectiva atividade relativamente às remunerações pagas a terceiros, emolumentos pagos a terceiros e despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Veja-se:

“Decreto n. 3.000/99 - RIR**Seção II - Despesas Escrituradas no Livro Caixa**

Art. 75. 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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

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.” (grifei).

Por sua vez, o artigo 76, § 2º do RIR/99 cuida de dispor, igualmente, sobre a obrigação de o contribuinte comprovar a veracidade das receitas e das despesas mediante documentação idônea. Confira-se:

“Decreto n. 3.000/99 – RIR/99

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 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 (Lei 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.” (grifei).

A partir da leitura dos dispositivos transcritos, é possível realizar as seguintes conclusões: (a) todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação; (b) as deduções devem estar vinculadas à remuneração paga a terceiros, aos emolumentos pagos a terceiros e, ainda, às despesas de custeio necessárias à percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora; (c) as deduções não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade; e (d)

que os profissionais autônomos devem comprovar a veracidade das receitas e despesas escrituradas em Livro Caixa mediante documentação idônea.

Na hipótese dos autos, verifique-se que as despesas foram glosadas tanto pelo fato de se tratar de despesas de terceiros como também em razão da falta de comprovação por meio de documentação hábil e idônea, tal como se pode observar das fls. 18/27, item 3.3 – *Análise da dedutibilidade das despesas apresentadas pelo sujeito passivo na apuração do imposto de Renda* constante do *Relatório de Verificação Fiscal*. Nesse ponto, note-se que a decisão de 1ª instância bem tratou das glosas relativas às deduções registradas em Livro Caixa, tendo sido apontado, discriminadamente, todos os motivos pelos quais não deveriam ser afastadas. Assim, entendo por adotar como razões de decidir os fundamentos tais quais formulados pela decisão de 1ª instância, conforme transcrevo abaixo:

“Correto o rateio do aluguel das salas e das despesas compartilhadas pelo contribuinte com outras pessoas jurídicas, porquanto não poderia deduzir a seu favor parcela do custo que serviu para manter as atividades das pessoas jurídicas, e não as suas.

Inadmissível a dedução de despesas com equipamentos de informática, que incluem necessariamente os softwares, por representarem investimento, e não despesa de custeio da atividade, como decorre do art. 75, parágrafo único, I, do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda, RIR).

Indedutíveis as despesas com viagens, locomoção e transporte, por expressa vedação do art. 75, parágrafo único, II, do RIR.

A despesa de telefone em nome do cônjuge não pode ser deduzida no livro Caixa, porque não houve declaração em conjunto.

No auto de infração foram glosadas parcelas excedentes às que foram comprovadas como despesas de salários e encargos da secretária Islândia. Afirma que as despesas são legítimas e foram corretamente comprovadas, requerendo realização de auditoria para confirmar os valores declarados. Não se confirma esta alegação nem o impugnante demonstra haver comprovado despesas superiores às que já foram aceitas, mostrando-se dispensável a diligência que requer, pois bastaria que apresentasse ou indicasse quais os documentos que comprovariam as diferenças não computadas no auto de infração, o que não faz.

Contesta a glosa da faxineira Vilma alegando que tinha necessidade de duas faxineiras. Mas a dedução foi glosada, não porque não poderia empregar duas faxineiras, mas principalmente porque os recibos indicavam endereço de trabalho diverso do escritório do autuado, o que afasta a sua relação com o custeio da atividade.

Argumenta que seria absurdo desconsiderar os pagamentos de IOF sobre os contratos de câmbio pelas ordens de pagamento recebidas do exterior, indispensáveis para o recebimento dos rendimentos. Verifica-se, porém, que declara os valores líquidos creditados em sua conta, ou seja, já com a exclusão destas despesas.

Não podem ser deduzidas despesas de reformas em imóveis, por serem investimentos, e não despesas de custeio da atividade, a menos que fosse comprovado que o contrato previa a dedução destes custos do aluguel pago, caso em que se revelariam investimentos do locador, por um lado, e despesas de aluguel do inquilino, por outro.

Pretende deduzir quantia que teria pago à Sra. Beatriz Sanchez pela rescisão do contrato, que teria comprovado com documentos idôneos. Mas, como dispõe o art. 75, I, do RIR, os pagamentos a terceiros somente são dedutíveis quando houver o vínculo empregatício. E com maior razão ainda neste caso em que não se trata de remuneração por serviços prestados, mas de indenização que teria sido paga por rescisão de contrato motivada por desinteligências entre as partes, como informa o impugnante, e não pela prestação dos serviços. O Erário não pode arcar com o ônus das desventuras jurídicas incorridas pelo contribuinte nas suas relações privadas.

Inadmissível a dedução no livro Caixa de despesas de terceiros, especialmente das empresas das quais é sócio o contribuinte. Alega que errara ao incluir em sua declaração tanto estas despesas quanto os recursos correspondentes, que também pertenceriam a terceiros, clientes seus no exterior. Inadmissível, porém, a retificação da declaração para excluir rendimentos depois de notificado o lançamento, como dispõe o art. 147, §1º, do Código Tributário Nacional.

Não comprova, tampouco, o erro alegado, como se demonstrará, nem seria crível, dada as suas credenciais e as atividades que desenvolve, seja como advogado, como administrador de diversas empresas, e especialmente como consultor, inclusive na área tributária.

Afirma que teria recebido estas quantias do exterior exatamente para executar tais despesas, no desempenho das suas funções de procurador. A partir dos recursos depositados em sua conta teria realizado saques em dinheiro para efetuar as despesas em questão. Para comprovar, junta, entre outros documentos, extratos bancários de fevereiro, julho, agosto e dezembro de 2008, incompletos em sua maior parte, com exceção do extrato de dezembro. E de fato comprovam que parte, pelo menos, dos rendimentos declarados como provenientes do exterior foram creditados nesta conta. Mas não há qualquer evidência de que as despesas tenham sido efetuadas a partir dela, como alega. Pelo contrário. Ainda que parciais e incompletos, os extratos comprovam cabalmente que não só não efetuara os alegados saques como não há qualquer correspondência entre os débitos nesta conta e as despesas registradas no livro Caixa, como se pode verificar, por exemplo, nos meses de agosto e dezembro nos demonstrativos a seguir, e como se verifica também nos meses de fevereiro e julho.

[...]

Evidente, portanto, que mesmo as despesas admitidas pela fiscalização não foram pagas a partir desta conta, o que vale também para os rendimentos declarados como recebidos de pessoas físicas no Brasil, cujos créditos não aparecem nestes extratos. Assim, contrariando frontalmente as suas alegações, o que se pode concluir é que as retiradas nesta conta revelam que os recursos depositados do exterior foram utilizados integralmente pelo contribuinte como renda pessoal consumida, o que também se corrobora pelo fato de incluírem pagamentos de despesas evidentemente pessoais, tais como cartão de crédito em valores elevados, pagamentos de TV por assinatura, inúmeras compras no cartão de débito, além de pagamentos de luz, telefone e títulos bancários não incluídos no livro Caixa. Saques em espécie quase nenhum, um ou dois, em valores em torno de R\$ 200,00 e R\$ 500,00.”

Por essas razões, entendo pela manutenção das glosas tais quais realizadas pela autoridade lançadora e confirmadas pela autoridade judicante de 1ª instância, significando dizer, em senda conclusiva, que não assiste razão ao recorrente nesse ponto.

2. Da impossibilidade de retificação da Declaração e registros em Livro Caixa após o início do procedimento fiscal

É bem verdade que o contribuinte pode perceber que a Declaração de Ajuste Anual emitida à Receita apresenta incorreções e, aí, pode retificá-la nos termos da legislação de regência. Mas, antes de adentrar na análise da legislação de regência do IRPF é importante fazer uma pequena observação. É que a jurisprudência tem encampado a ideia de que o artigo 147, § 1º do CTN, que, aliás, diz respeito ao instituto do lançamento por declaração, deve ser aplicado,

por analogia, aos tributos sujeitos a lançamento por homologação tal como ocorre com o IRPF. É nesse sentido que dispõe Leandro Paulsen¹:

“Tendo em conta que a quase totalidade dos tributos, atualmente, sujeitam-se a lançamento por homologação vinculados a obrigações acessórias de prestar declarações ao Fisco e que não há dispositivo no CTN cuidando especificamente da retificação de tais declarações, o § 1º do art. 147 tem sido bastante invocado e aplicado por analogia para definir o marco até quanto pode o contribuinte retificar suas declarações livremente, com eficácia imediata, e, *a contrario sensu*, a partir de quando o contribuinte não pode exigir do Fisco que, independentemente de apreciação dos erros e equívocos da declaração originariamente prestada, considere as retificações. Isso toma absoluta relevância na medida em que é reconhecido ao Fisco o direito de inscrever em dívida ativa créditos formalizados mediante declaração do próprio contribuinte, conforme se vê em nota ao art. 201 do CTN.”

De acordo com o artigo 146, da Constituição Federal, o CTN é considerado norma geral em matéria tributária. E, aí, o artigo 147, § 1º do CTN, que é o que nos interessa, dispõe sobre a possibilidade de o contribuinte retificar a declaração visando a redução ou exclusão do tributo. Confira-se:

“Lei n. 5.172/66

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.” (grifei).

A partir da análise do dispositivo transcrito, resta claro que o contribuinte poderá retificar a declaração mediante comprovação do erro e antes de notificado o lançamento. Todavia, tratando-se de norma geral em matéria tributária o artigo 147, § 1º do CTN não deve ser aplicado no contexto da apresentação de declaração retificadora de IRPF, uma vez que a norma ali insculpida dispõe num determinado sentido e a norma específica prevista na legislação de regência do IRPF tal qual veremos a seguir dispõe de modo diverso.

Em casos tais, um dos critérios para a solução do aparente conflito de normas é o de que a lei específica prevalecerá sobre a norma geral. A lei especial anula uma lei mais geral ou, ao menos, subtrai uma parte material da norma para submetê-la a uma regulamentação diferente. E de acordo com o artigo 832 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, vigente à época da presente autuação, a retificação da declaração de ajuste anual poderia ser realizada em período anterior ao início do processo de lançamento de ofício. Confira-se:

“Decreto n. 3.000/99

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.” (grifei).

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

A possibilidade de retificação da Declaração até antes do início do processo de lançamento de ofício é diferente da possibilidade de apresentação de retificação até antes de notificado o lançamento. Quer dizer, *início do processo de lançamento de ofício* não equivale a *notificação o lançamento*. Tratam-se de institutos distintos. E é por essa razão que a regra do artigo 832 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99 deve ser aplicada ao caso em tela, afastando-se, pois, a regra geral contida no artigo 147, § 1º do CTN, que, aliás, é aplicável apenas por analogia aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Dando sequência, resta-nos saber em qual momento é dado início ao processo de lançamento de ofício de acordo com o que dispõe o artigo 832 do RIR/99, aprovado pelo Decreto n. 3.000/99, observando-se, de plano, que o artigo 7º, I do Decreto n. 70.235/72 estabelece que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício. Veja-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

A propósito, observe-se que a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) pelo fiscalizado não instaura o procedimento fiscal, tendo em vista que sua função é apenas delimitar as verificações a serem exercidas pelo auditor durante o procedimento de fiscalização que não necessitam ser exercidas de imediato pelo auditor designado. O início do procedimento ocorre efetivamente, pois, com o primeiro ato de ofício (v.g., intimação, termo de início de fiscalização) que evidencie o início do trabalho investigatório previsto no MPF².

Na hipótese dos autos, o procedimento fiscal de constituição do crédito tributário aqui discutido teve início com o *Termo de Início de Fiscalização* 0510500.2010.00130 (fls. 39/40), cuja ciência se deu em 29.03.2010. A propósito, note-se que se por um lado o contribuinte dispõe que elaborou novo Livro Caixa por meio do qual deduziu da base de cálculo apenas as despesas consideradas dedutíveis pelo RIR, por outro lado, não comprova se de fato apresentou declaração retificadora e muito menos que tenha assim procedido em período anterior ao procedimento fiscal.

No âmbito do processo administrativo fiscal a declaração retificadora entregue após iniciado o procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício, porquanto após o início do procedimento fiscal a espontaneidade do sujeito passivo encontra-se excluída³. É nesse sentido, aliás, que prescreve a Súmula CARF n. 33, cuja redação transcrevo abaixo:

² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado* (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

³ É nesse sentido que também prescreve o artigo 7º, § 1º do Decreto n. 70.235/72 ao dispor que “o início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas”.

“Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Portanto, entendo que a elaboração de um novo Livro Caixa não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício aqui discutido.

3. Do “mito” da verdade material e da impossibilidade de formalização de novo lançamento

Decerto que a autoridade tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É pela verdade material que os fatos e provas são valorados. Aliás, em comentários ao princípio da verdade material, Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴ dispõem o seguinte:

“Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado (...).

[...]

Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade (...).” (grifei).

As lições de Gilson Wessler Michels⁵ também são, aqui, de todo relevante:

“A superação da dicotomia entre verdade formal e verdade material não leva, entretanto, à consagração desta última. Com efeito, a verdade absoluta ainda está no campo da utopia, do ideal, fazendo com que a busca do julgador seja antes pela verossimilhança, ou seja, por uma ordem de aproximação e probabilidade; a busca da verdade material demandaria tempo demais, e o resultado final, mesmo assim, continuaria a ser uma mera aproximação da verdade. Sem que se entre no campo dos novos paradigmas da verdade – veiculados por alguns doutrinadores –, certo é que se tem hoje a ideia de um processo necessariamente pontuado por alguns limites – temporais ou materiais – à cognição probatória, mas que supera a distinção entre verdade formal e verdade material, como meio de assecuração de uma decisão produzida em tempo razoável. No processo administrativo, impõe-se a mesma superação. Com o crescente enrijecimento do procedimento – operado por disposições como a que prevê prazos preclusivos para a

⁴ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

⁵ MICHELS, Gilson Wessler. Processo Administrativo Fiscal: Anotações ao Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972. atual. Florianópolis: 2005, Não paginado.

apresentação de provas -, há que se reconhecer a superveniência de um formalismo moderado para o PAF, voltado ao reconhecimento de que, mesmo nesta esfera, a verdade material é um mito, e que o julgador, na expressiva maioria das vezes, acaba chegando apenas a um juízo de verossimilhança; e este juízo de verossimilhança fica corroborado pela união, a estas limitações de ordem processual, das várias presunções de direito material embutidas na legislação tributária.” (grifei).

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia, do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

De todo modo, não há como se cogitar pela formalização de novo lançamento com fundamento na verdade material tendo em vista que a autoridade judicante não tem competência para tanto, sem contar que o lançamento, enquanto procedimento que visa verificar a ocorrência do fato gerador, vide artigo 142 do CTN, é imodificável e apenas pode ser alterado, nos termos do artigo 145 do CTN, em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administradora, de acordo com os casos previstos no artigo 149 do CTN. A rigor, é bem verdade que a autoridade judicante apenas tem competência para examinar o lançamento tal como formulado, consoante se observa do artigo 25, I e II do Decreto n. 70.235/72.

4. Da irrelevância do dolo para caracterização da infração

O descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A suposta boa-fé do recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador. É nesse sentido que prescreve o artigo 136 do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen⁶:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a

⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...]” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que nos termos do artigo 136 do CTN a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que descumpre o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Por essas razões, não há como se cogitar pela relevância da multa por suposta boa-fé do contribuinte, porque, como bem visto, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

5. Da aplicação da multa qualificada em 150%

Resta-nos, agora, examinar se a multa qualificada foi aplicada corretamente, observando-se, de logo, que fundamentação foi realizada com base no artigo 44, § 1º da Lei n. 9.430/96, com redação dada pelo artigo 14 da Lei n. 11.488/07. Confira-se o teor da prescrição ali contida:

“Lei n. 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

§ 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).”

Os institutos da sonegação e da fraude fiscal estão previstos nos artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/64. Veja-se:

“Lei n. 4.502/64

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

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

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

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

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

Extraí-se dos dispositivos transcritos que para a aplicação da multa qualificada é necessário que haja o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, consubstanciado no não pagamento e na não declaração do tributo devido, revestido de ação dolosa, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de assumir o risco da sonegação. A ação dolosa é, por assim dizer, a prática do ilícito por alguém que possuía o *animus*, a intenção de realizá-lo e de obter o resultado.

No entendimento da autoridade lançadora, a conduta reiterada do sujeito passivo ao longo de todos os meses do ano de 2008 em registrar em seu Livro Caixa despesas que não lhe pertenciam não poderia ser enquadrada como erro de preenchimento de declaração, sem contar que tais despesas não foram comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, de modo que o uso intensivo das despesas não dedutíveis havia acarretado a falta de antecipação mensal e obrigatória do imposto legalmente obrigado. Confirma-se, pois, o que dispôs a autoridade lançadora às fls. 33 do *Relatório de Verificação Fiscal*:

“O fato de classificar, como dedutíveis para fins de apuração de seu próprio imposto de renda despesas e custos pertencentes a pessoas jurídicas das quais era sócio administrador ou representante legal, conforme detalhado neste Relatório, não pode ser atribuído a erro, e revela a conduta intencional do sujeito passivo em se furtar ao cumprimento de sua obrigação tributária principal.

[...]

A conduta reiterada do sujeito passivo, ao longo de todos os meses do ano de 2008, de registrar em seu Livro Caixa, despesas que não lhe pertenciam, acarretando a diminuição substancial da base cálculo tributável do imposto de renda, exclui de forma inequívoca a possibilidade de erro de preenchimento da obrigação acessória de sua declaração de ajuste (DIRPF). Deve aqui ser lembrado que o sujeito passivo é advogado especializado na área tributária, inclusive com atuação no exterior, de onde também recebe seus honorários.

Nem mesmo em relação a essas despesas aproveitadas pelo sujeito passivo como dedutíveis, mas de fato pertencentes a pessoas diversas, houve a comprovação com documentação hábil e idônea da efetividade de sua realização. Na verdade, o sujeito passivo não apresentou, em boa parte, documentação que comprovasse ter arcado com as mesmas.

Resultou, dessa forma, ter havido glosa de 90% (noventa por cento) das despesas declaradas pelo sujeito passivo como sendo dedutíveis para a apuração do imposto de renda, das quais destacam-se as que não lhe pertenciam e as desacompanhadas de documentação comprobatória de sua efetivação.

Por outro lado, o uso intensivo de despesas não dedutíveis pelo sujeito passivo acarretou a falta de antecipação mensal obrigatório do imposto de renda a que estava legalmente obrigado, retardando o ingresso de receitas tributárias.

Tendo restado caracterizado o evidente intuito de fraude, simulação e dolo, conforme definidos o evidente intuito de fraude, simulação e dolo, conforme definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, a multa aplicável a esta infração é a prevista no artigo 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 70, inciso I, da Lei nº 9.532, de 1997, ou seja, 150% (cento e cinquenta por cento).”

Essa linha de entendimento foi seguida pela 3ª Turma da DRJ/SDR (fls. 1665), conforme se pode perceber do trecho abaixo transcrito:

“Estes fatos reforçam as conclusões do autuante, ou seja, de que o contribuinte contabilizara com intenção dolosa como suas despesas de terceiros, com o intuito de evasão fiscal. E não só isso. O esquema revela o objetivo claro de "blindar" a sua conta bancária com a declaração de falsas despesas que cobririam quase que integralmente os valores que lhe foram creditados do exterior. Como demonstra em sua impugnação, não desconhecia que a Receita Federal poderia ter acesso aos seus dados bancários, e que os depósitos desproporcionais aos rendimentos declarados são indícios de sonegação fiscal. Com a declaração dos rendimentos, despistaria a fiscalização, para não ser selecionado, enquanto que com a dedução praticamente no mesmo montante de despesas de terceiros anulava os efeitos tributários desta declaração. E ainda teria a possibilidade de criar a confusão que também aqui pretende estabelecer, misturando despesas das pessoas jurídicas das quais é sócio e de terceiros, trazendo contratos com pessoas do exterior que, se foram cumpridos como alega, o foram com recursos que não foram seus ou que não foram declarados, tudo com o claro objetivo de turbar a atividade fiscal e o próprio processo administrativo. Justificada, portanto, a qualificação da multa pelo evidente intuito de fraude”.

Como se pode verificar, a atribuição de multa qualificada com base no artigo 44, § 1º da Lei n. 9.430/96, com redação dada pela Lei n. 11.488/07, teve por motivo a conduta reiterada do sujeito passivo que, ao longo de todos os meses do ano de 2008, registou em seu Livro Caixa despesas que não lhe pertenciam, acarretando, pois, a diminuição substancial da base cálculo tributável do imposto de renda, sendo que tal situação, segundo a autoridade lançadora, excluiu de forma inequívoca a possibilidade de se tratar de erro de preenchimento da obrigação acessória de sua declaração de ajuste (DIRPF), de modo que tal circunstância teria configurado o evidente intuito de fraude, simulação e dolo, conforme preceituam os artigos 71 e 72 da Lei n. 4.502/1964.

Penso que seja pertinente tecer algumas considerações a respeito das circunstâncias de ordem fático-jurídicas que teriam ensejado a aplicação da multa tributária. O primeiro ponto que deve ser aqui observado é que a autuação não compreende apenas as deduções com despesas de terceiro, englobando, também, despesas que, segundo a fiscalização, não foram comprovadas por meio de documentos hábeis. Tais despesas não ensejariam a aplicação da multa qualificada e, portanto, não poderiam ser incluídas no universo da glosas indevidas com despesas de terceiro. A segunda questão que deve ser destacada é que a reiteração da conduta não configura outro ilícito que não o próprio comportamento reiterado, não autorizando, portanto, o fundamento para o deslocamento do tipo. Dito de outro modo, a reiteração da conduta não configura suporte fático suficiente para atribuição de multa qualificada, não havendo se falar aí em subsunção do fato à norma.

A qualificação da penalidade exige a existência de fato punível com multa de ofício acrescido de comportamento sonegador ou fraudulento, sendo que tais comportamentos são alheios à hipótese constante do § 1º do artigo 44. A *reiteração* não se traduz em comportamento alheio à hipótese da multa de ofício, tratando-se, a bem da verdade, da própria hipótese repetida diversas vezes que, como tal, deve ser apenas tantas vezes quanto forem as ocorrências.

Em outras palavras, a reiteração equivale à repetição do mesmo fato descrito na hipótese e, portanto, não configura outro ilícito que não o próprio comportamento reiterado, não autorizando, pois, que retiremos desse mesmo comportamento o fundamento para o deslocamento do tipo. Com efeito, além da não declaração e do não pagamento do tributo devido, ainda que reiteradamente, faz-se necessária para aplicação da multa qualificada a existência de outros elementos que se adequem à existência da sonegação⁸. É nesse mesmo sentido que dispõe Robson Maia Lins⁹:

“Para a formação do fato jurídico conduta reiterada é preciso que o direito, enquanto linguagem, prescreva a forma em que esses quatro traços devem ser verificados. É necessário que exista uma norma procedimental, ou seja, uma norma que descreva os elementos formadores – ou mais precisamente, que caracteriza o movimento – da ação que se designará por conduta reiterada.

Os limites para que se possa verificar cada uma dos quatro elementos da reiteração devem estar traçados nessa norma. A falta de dispositivos que possibilitem sua construção culmina na própria inexistência do instituto e impossibilidade de sua aplicação. O reconhecimento de que uma conduta é reiterada, a despeito da existência desta norma geral que a define, abre margem a perigosa arbitrariedade que é coibida pelo nosso sistema jurídico em disposição muitas vezes expressa pelo brocardo *nullum crime, nulla poena sine praevia legge* (cf. Constituição Federal, art. 5º, II e XXXIX).” (grifei).

Ao considerarmos que a reiteração da conduta não estar abarcada pela sonegação e pela fraude concluímos, por assim dizer, que para a qualificação da penalidade há de existir no sistema legislação norma específica que assim preveja. Aliás, na ausência de norma sobre a *reiteração*, não me parece que haja previsão de elementos para a construção de sentido e alcance do conceito de *reiteração*. Por isso mesmo que a falta de disposições que permitam construir um conteúdo deôntico do termo *reiteração* acaba impossibilitando sua utilização como integrante de fato jurídico de norma tributária sancionatória.

A propósito, observe-se que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de entendimento ao dispor pela desqualificação da multa de ofício nas hipóteses em que é aplicada com base na *reiteração da conduta*. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA. SIMPLES CONDUTA REITERADA DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.

⁸ LIMA JUNIOR, João Carlos. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 190.

⁹ LINS, Robson Maia. A Reiteração e as Normas Jurídicas Sancionatórias: A Multa Qualificada da Lei n. 9.430/96. In: SOUZA, Priscila de. (Coord.). Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. São Paulo: Noeses, 2010, p. 1115/1116.

Recurso especial negado.

(Processo n. 15956.000091/2006-65. Acórdão n. 9202-003.433, Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães Oliveira. Sessão de 22.10.2014. Publicado em 19.11.2014).” (grifei).

Se, por um lado, o motivo que ensejou a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, § 1º da Lei n. 9.430/96 foi a simples *conduta reiterada* do sujeito passivo em registrar em seu Livro Caixa, ao longo de todos os meses do ano de 2008, despesas que não lhe pertencia, por outro lado, que a *reiteração da conduta* não configura suporte fático suficiente para atribuição de multa qualificada, não havendo se falar aí em subsunção do fato à norma. Por essa razão, entendo pela desqualificação da penalidade tal qual aplicada, a qual, aliás, deve ser reduzida ao patamar de 75%.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e, no mérito, voto por dar-lhe parcial provimento para afastar a multa qualificada de 150%, reduzindo-a, portanto, ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega