



Processo nº 10435.722355/2020-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2202-010.069 – 2^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 2^a Turma Ordinária**
Sessão de 11 de julho de 2023
Recorrente FRANCISCO GOMES FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

GLOSA DE DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA. ÔNUS DA PROVA.

O contribuinte que receber rendimentos decorrentes de trabalho não assalariado somente pode deduzir da base de cálculo do imposto de renda as despesas de custeio comprovadamente pagas, indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

Desde o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, as hipóteses de incidência das multas isolada e de ofício passaram a ser distintas, razão pelo qual sua cumulação não implica *bis in idem*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por FRANCISCO GOMES FERREIRA contra acórdão, proferido pela 19^a Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 – DRJ/08, que *acolheu parcialmente* a impugnação apresentada, ante a

comprovação de despesas, retificando-se a base de cálculo do imposto apurada, bem como a multa isolada aplicada.

O auto de infração, lavrado para a exigência do imposto sobre a renda de pessoa física relativa aos anos-calendários 2016 e 2017, perfazia um total de R\$ 3.605.244,48 (três milhões, seiscentos e cinco mil, duzentos e quarenta e quatro reais e quarenta e oito centavos), em razão da constatação de terem sido omitidos rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física, bem como falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Devidamente cientificado do início do Procedimento Fiscal (TIPF), em 04/11/2019, intimado a apresentar os Livros Caixa dos anos-calendário 2016 e 2017 relativos às receitas e despesas do respectivo Serviço Notarial (CNPJ n.º 09.056.854/0001-64), planilha de dados contendo a receita mensal do Cartório no período de 2016 e 2017, e discriminando os valores recebidos a título de emolumentos, os valores relativos ao recolhimento de taxas ao Poder Judiciário, demais tributos e o livro Diário Auxiliar da Receita e da Despesa.

De posse de informações da arrecadação mensal do Cartório a título de emolumentos, ou de qualquer outro tipo de receita, bem como das taxas e demais tributos recolhidos, decorrentes de serviços prestados pela serventia extrajudicial recebidas pela RFB da Corregedoria do Tribunal de Justiça de Pernambuco (TJPE), ora recorrente foi novamente intimado a apresentar, por amostragem, a comprovação do pagamento das despesas com emolumentos, e que se manifestasse quanto à diferença entre o valor dos rendimentos declarados, escriturados e as receitas informadas à Receita Federal do Brasil pelo TJPE, conforme as tabelas às f. 23 e 24.

Conforme consta no relatório fiscal, o ora recorrente atribuiu as divergências auferidas à defasagem de dois dias entre as datas da emissão dos boletos e o crédito em conta corrente percebidas pelo TJPE. Alegou existir diferenças entre os valores indicados nos relatórios enviados pela Corregedoria do Tribunal e aqueles efetivamente creditados pela Serventia Cartorária, apresentando cópia dos extratos bancários – f. 25.

Além disso, intimado a fazer a comprovação do pagamento das despesas com emolumentos para terceiros e, não tendo se desincumbido do ônus probatório, glosados os montantes com base nas despesas extraídas dos livros caixa apresentados pelo ora recorrente – vide f. 30/31.

Cientificado do lançamento argui, em sua peça impugnatória (f. 422/444), *preliminarmente*, a nulidade do auto de infração, por força do princípio da consunção e da vedação do bis in idem quanto da aplicação das multas de ofício e isolada. *No mérito*, disse **i**) terem as multas nítido caráiz confiscatório; **ii)** haver “nos livros-caixa dos exercícios de 2016 e 2017 despesas dedutíveis, ora devidamente comprovadas e escrituradas, às quais não devem integrar a base de cálculo do IRPF” (f. 435); e, **iii)** deter o direito à dedução de pensão alimentícia estipulada em 25% do seu rendimento líquido conforme Acordo de Separação Judicial homologado judicialmente – *vide* f. 436.

Ao apreciar as teses declinadas, proferido o acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018

OMISSÃO DE RECEITA. DESPESAS DE LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO INDEVIDA.

A dedução de despesas de Livro Caixa fica condicionada à comprovação com documentação hábil e idônea, devendo ser excluídas do lançamento os valores comprovados. Somente poderá ser deduzida a despesa necessária à percepção da receita inserida na Declaração de Ajuste. Artigo 73, caput e §1o do Decreto 3.000/99.

PENSÃO ALIMENTÍCIA.

O pagamento de pensão alimentícia não configura quesito de despesa necessária à percepção de receita ou manutenção da fonte produtora.

MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - SIMULTANEIDADE.

É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata, visto que se trata de infrações distintas. Instrução Normativa nº 93 de 1997.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A multa de ofício é penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual os seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

Impugnação procedente em parte

Crédito tributário mantido em parte (f. 3.180)

Frisado que, ausente a apresentação de insurgência, “concord[ou] expressamente com o imposto de R\$ 311.226,46 para o ano calendário de 2016 e R\$ 263.480,08 para o ano calendário de 2017, ambos sujeitos a multa de ofício de 75% tal como discriminou” (f. 3184), restando **preclusa** a discussão.

Em sede recursal (f. 3.203/3.223) alegou, *preliminarmente*, nulidade por afronta ao princípio da verdade material. *No mérito*, repisou a **i**) necessidade de exclusão dos valores pagos a título de pensão alimentícia; e, **ii**) a impossibilidade de cumulação de multa de ofício e isolada.

Acostou declaração da ex-cônjuge, que narra que o valor percebido a título de pensão foi inadvertidamente lançado como “rendimentos recebidos do 3º Serviço Notarial de Olinda.” (f. 3.224)

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Embora afirme existir tese de natureza preliminar, certo se tratar de temática de mérito, a qual passo apreciar em conjunto no tópico seguinte. E, no tocante à declaração

apresentada pela ex-cônjuge, **deixo de conhecê-la** por, além de ser documento unilateralmente produzido, inapto a albergar a pretensão do recorrente.

I – DA GLOSA DAS DEDUÇÕES INDEVIDAS

No tópico destinado à preliminar de nulidade, afirma o recorrente, após tecer considerações doutrinárias e jurisprudenciais sobre a temática, que a

decisão ora recorrida, apesar de reconhecer sobre a possibilidade de afastar algumas glosas realizadas, manteve quase a totalidade das despesas legalmente incorridas pelo Recorrente, ressaltando apenas que foram considerados os recibos de fls. 503/756, sem verificar todas as despesas incorridas, afrontando a verdade material. (f. 3.212)

Olvida que é sobre os seus ombros que recai o ônus probatório, inexistindo afronta à verdade material quando, de forma lacônica, diz não ter sido verificada todas as despesas incorridas. Se houve alguma falha perpetrada quando do lançamento, cabe ao recorrente apontá-la e demonstrar onde repousa o equívoco.

A meu aviso, tampouco o recorrente tem conhecimento de quais teriam sido as falhas cometidas, eis que, embora afirme estar o lançamento nulidade, diz que “está reanalizando o fato de haver possíveis despesas ainda não lançadas no Livro Caixa, para as quais não existe indevida tributação.” (f. 3.212) Ora, como pode padecer de nulidade a exigência, se nem mesmo o autuado sabe se lançou corretamente as despesas em seu Livro-Caixa?

Consabido que nulidade é matéria cognoscível de ofício, em qualquer grau de jurisdição, que dispensa dilação probatória. Se pretende o recorrente “reanalizar” a existência de possíveis despesas não lançadas, não pode estar o lançamento eivado de nulidade, eis que ultimado com base nas informações prestadas pelo próprio recorrente. Qual verdade material teria sido afrontada em uma situação como a que ora se descortina, na qual até mesmo o recorrente questiona a escrituração de seus próprios livros?

Por não vislumbrar qualquer mácula no lançamento e por não ter o ora recorrente, de forma minudente, apontando e comprovado as falhas perpetradas, **mantendo a autuação.**

II – DA PENSÃO ALIMENTÍCIA

No item III.2 da sua peça recursal confessa “ter indevidamente escriturado os valores pagos a título de pensão alimentícia como despesas ordinárias do cartório nos meses de junho a dezembro de 2016, de fevereiro de 2017 e abril a dezembro de 2017” (f. 3.214) e, no tópico subsequente, afirma que ao recalcular o tributo devido, incorreu a decisão *a quo* em equívoco, porquanto não levada a cabo a dedução da pensão alimentícia paga.

A instância *a quo* deixa claro que

as declarações entregues nenhuma dedução de pensão alimentícia não foi pleiteada pelo contribuinte nem houve indicação de alimentando (a) nem qualquer outro beneficiário (a) de pensão.

(...)

Como se depreende da manifestação do sujeito passivo, tem-se a pretensão de retificação de declaração inserindo a dedução em momento posterior ao lançamento, sem que houvesse uma das hipóteses excepcionadas em Lei, pois,

a retificação de Declaração de Ajuste Anual só é admissível se ocorrer antes do início do procedimento fiscal, conforme preceitua o art. 7o, § 1o, do Decreto 70.235/72. (f. 3.189/3.190)

A impugnação e o recurso voluntário não são sucedâneo de retificação da DAA/DIRPF, tampouco podem servir para exame de pedido de restituição de indébito tributário. Confira-se, neste sentido, precedente deste eg. Conselho:

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

Ano-calendário: 2009

DEPENDENTE. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO NO MOMENTO OPORTUNO. PRETENSÃO PARA QUE O VALOR DO TRIBUTO SEJA RECALCULADO COM O RECONHECIMENTO DESSE FATO JURÍDICO RELEVANTE. IMPOSSIBILIDADE NO JULGAMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS ADEQUADOS.

Como o recurso voluntário tem por objeto a constituição do crédito tributário, tal como o respectivo ato administrativo é motivado e fundamentado, ele não é sucedâneo de retificação da declaração, tampouco de instrumento destinado à restituição de indébito oriundo da falta de registro de fato jurídico relevante à dedução ou à compensação durante o cálculo da quantia devida.

Nesse contexto, a tempo e modo próprios, deve o sujeito passivo levar o lapso na falta declaração de dependente para fins tributário ao conhecimento dos órgãos competentes, para efetivação de eventual direito ao recálculo do tributo devido e restituição.

(...)

DEDUÇÃO. DESPESA MÉDICA. SERVIÇOS PRESTADOS A PESSOA QUE NÃO FOI DECLARADA COMO DEPENDENTE. IMPOSSIBILIDADE DE CORREÇÃO DURANTE O JULGAMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE DE BUSCA DAS VIAS ADEQUADAS.

Como o recurso voluntário tem por objeto a constituição do crédito tributário, tal como o respectivo ato administrativo é motivado e fundamentado, ele não é sucedâneo de retificação da declaração, tampouco de instrumento destinado à restituição de indébito oriundo da falta de registro de fato jurídico relevante à dedução ou à compensação durante o cálculo da quantia devida.

Nesse contexto, a tempo e modo próprios, deve o sujeito passivo levar o lapso na falta declaração de dependente para fins tributário ao conhecimento dos órgãos competentes, para efetivação de eventual direito ao recálculo do tributo devido e restituição. (CARF. Acórdão n.º 2001-005.380, sessão de 19/12/2022)

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

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITA. VALORES RETIDOS PELA FONTE PAGADORA A TÍTULO DE PENSÃO ALIMENTÍCIA TIDOS POR OMITIDOS. ERRO DE INTERPRETAÇÃO JURÍDICA. DECLARAÇÃO ORIGINAL SUBMETIDA À TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA. PRETENSÃO PARA QUE OS VALORES SEJAM DEDUZIDOS NO CÁLCULO DO IMPOSTO.

NECESSÁRIA CONVERSÃO PARA A TÉCNICA DE DECLARAÇÃO COMPLEXA. IMPOSSIBILIDADE.

O sujeito passivo interpretou equivocadamente a legislação de regência, para concluir ser desnecessário declarar os valores retidos pela fonte, a título de pensão alimentícia. Diante desse quadro, pede-se que as quantias sejam deduzidas no cálculo do tributo devido.

Para que fosse possível dar provimento ao recurso voluntário, seria necessário reavaliar integralmente a declaração do sujeito passivo, com a adoção da técnica de tributação complexa e o afastamento do desconto ficto linear.

Porém, o recurso voluntário não é sucedâneo de retificação de DAA/DIRPF, e, de todo o modo, os autos não contam com dados suficientes para tanto, nem sequer para definir se essa troca agravaria ou não a carga tributária do sujeito passivo. (CARF. Acórdão n.º 2001-005.353, sessão de 24/11/2022)

Registro ainda, por oportuno, conforme consta no relatório de fiscalização (fl. 25/26), “no que concerne aos rendimentos declarados em DAA, o Sr. Francisco Gomes explicou que declarou a diferença entre as receitas auferidas e as despesas do Cartório, tendo optado pela forma de tributação simplificada” (f. 26). Seja pela técnica da tributação complexa, seja pela aplicação da tributação simplificada, o valor bruto do rendimento deve ser declarado pelo sujeito passivo, de modo a compor a base de cálculo do IRPF, o que não foi feito. **Deixo de acolher, por esses motivos, a alegação.**

III – DA CUMULATIVIDADE DAS MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO

Por motivo da edição do verbete sumular de nº 147 do CARF, não se discute que,

[s]omente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Todavia, quanto aos fatos posteriores a 2007, a controvérsia parece estar longe de restar pacificada.

Não se desconhece que o col. Superior Tribunal de Justiça vem sinalizando para a impossibilidade de concomitância das multas – é o que se extrai, por exemplo, do julgamento do REsp 1.496.354/PR, no qual, por aplicação do princípio da consunção, afirmou-se que “(...) a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.”

Com a devida vênia, não me convenço dos argumentos declinados por aqueles que entendem pela impossibilidade de aplicação concomitante das sanções. Isso porque me parece que o legislador, ao alterar o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, deixou claro serem as multas independentes e cobradas em hipóteses distintas. Nesse sentido, acertada a conclusão de que a norma não precisaria prever expressamente a possibilidade de aplicação cumulativa das multas, uma vez que essa decorreria da própria redação do dispositivo.

Para que a aplicação cumulativa fosse afastada, haveria de existir uma previsão expressa excetuando-a, uma vez que o inc. VI do art. 97 do CTN determina que apenas a lei pode estabelecer “as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

Por fim, não coaduno com o entendimento de que a aplicação cumulativa configuraria verdadeiro *bis in idem*. Como frisado alhures, as multas incidem sobre situações distintas (enquanto a multa isolada pune o descumprimento da obrigação de recolher as antecipações mensais a título de carnê-leão, a multa de ofício é aplicada quando apurada diferença no recolhimento de tributo ao final do ano-calendário). Desta feita, tendo em vista que os fatos que originam as sanções são diferentes, tanto do ponto de vista temporal, quanto do ponto de vista quantitativo, não vislumbro estar sendo o contribuinte duplamente penalizado por uma mesma conduta.

Na esteira daqueles que defendem a cobrança cumulativa, a dispensa da cobrança da multa isolada faz com que os contribuintes que não cumpriram com suas obrigações sejam equiparados àqueles que o fizeram, em claro descumprimento do princípio da isonomia. Como bem lançado em acórdão de nº 9101002.947, da 1^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho,

[c]onsumar-se-á situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprisem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Fundada nessas razões, **mantendo** a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício.

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira