



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.724666/2016-21
ACÓRDÃO	2402-013.003 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARLOS ALBERTO RIBEIRO ROMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

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

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

DEDUÇÃO DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.

Somente são dedutíveis as despesas de custeio necessárias e indispensáveis à percepção da receita e manutenção da fonte produtora, bem como a remuneração e encargos com terceiros com vínculo empregatício. Compete ao contribuinte provar por meio de documentação hábil e idônea que a despesa pleiteada se enquadraria no conceito de necessidade previsto na Lei.

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVA. ÔNUS DA PROVA.

As meras alegações desprovidas de comprovação efetiva de sua materialidade não são suficientes para ilidir a autuação fiscal. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANO-BASE 2010. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em

procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, "c", CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada na forma da legislação superveniente, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 3ª Turma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão 15.40-776 (p. 484), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 03) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas do livro caixa e (ii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Foi aplicada multa qualificada de 150% em relação à parte das deduções consideradas como indevidas pela Fiscalização.

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 369), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

(i) legalidade das deduções referentes aos valores pagos à Pernambuco Informática, às despesas comprovadamente incorridas com transporte, das despesas com aquisição de equipamento de ar condicionado e cadeiras, das despesas com serviços para obtenção de documentos necessários aos atos notariais;

(ii) impossibilidade de aplicação da multa isolada (por falta de recolhimento do carnê-leão) de forma cumulativa com a multa de ofício; e

(iii) improcedência da multa de ofício qualificada aplicada, por ausência de motivação para tanto.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 15.40-776 (p. 484), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2012

LIVRO CAIXA. DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

As despesas registradas em livro Caixa devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 498), reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte: (i) dedução indevida de despesas do livro caixa e (ii) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

O Contribuinte, em sua peça recursal, reiterando os termos da impugnação apresentada, esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos:

(i) legalidade das deduções referentes aos valores pagos à Pernambuco Informática, às despesas comprovadamente incorridas com transporte, das despesas com aquisição de equipamento de ar condicionado e cadeiras, das despesas com serviços para obtenção de documentos necessários aos atos notariais;

(ii) impossibilidade de aplicação da multa isolada (por falta de recolhimento do carnê-leão) de forma cumulativa com a multa de ofício; e

(iii) improcedência da multa de ofício qualificada aplicada, por ausência de motivação para tanto.

Considerando que tais argumentos de defesa em nada diferem daqueles apresentados em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

O impugnante não trouxe comprovantes hábeis das despesas que teria pago à Pernambuco Informática. Os boletos bancários não especificam o serviço, não informam o emitente nem o número da nota fiscal. A carta de cobrança mencionada pelo impugnante apenas indica os dados do pagamento. Nada informa sobre a natureza dos bens ou serviços. Ainda que se admitisse que o pagamento e o beneficiário foram comprovados, as provas apresentadas não permitem identificar se a despesa é dedutível ou não. Por exemplo, não poderiam ser deduzidas despesas com a aquisição de ativo permanente (computadores, por exemplo).

Argumenta o impugnante que as despesas de transporte no exercício da atividade produtiva são dedutíveis porque foram realizadas pelos seus empregados e são necessárias ao custeio da fonte dos rendimentos. Afirma que existem diversas atividades que seriam necessariamente realizadas fora do cartório, tais como a autenticação de fatos externos. Mas todas estas atividades exigiriam a sua presença pessoal. Ele próprio afirma que as despesas em questão foram para a coleta e entrega de documentos aos clientes, o que não constitui atividade própria de um cartório. Ademais, não são despesas de transporte pessoais dos próprios empregados (vale-transporte), que em princípio poderiam ser deduzidas por integrarem a sua remuneração, mas sim despesas de transporte incorridas na realização dos serviços cartoriais, como alega o impugnante, o que não as distingue em essência de despesas de transporte que ele próprio realizaria para executar estas tarefas. Ora, existe vedação legal específica para a dedutibilidade deste tipo de despesa, como está no art. 75, II, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR):

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):

(...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

(...)

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo.

(...)

Indedutíveis também os gastos com o ativo permanente, pois constituem investimento, e não despesas de custeio. Existe vedação legal específica para a dedução de depreciação do ativo permanente, conforme art. 75 do RIR, acima citado, no seu parágrafo único, inciso I:

Art. 75.

(...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

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

(...)

Os fatos narrados no relatório fiscal não deixam margem à dúvida de que o contribuinte simulou despesas que teria pago a empresa de seus filhos, a DOC Despachos e Locações Ltda. Em sua impugnação o impugnante nada acrescenta que afaste esta convicção. Não comprovou a efetividade dos pagamentos com documentos bancários, não demonstrou a necessidade dos serviços nem apresentou qualquer elemento comprovando que foram efetivamente prestados, tais como requerimentos protocolados em repartições públicas pela empresa; nem poderia, pois estes documentos não são obtidos em repartições públicas pelos cartórios mas sim são providenciados pelas partes, como determina a norma pertinente.

Ao contrário do que afirma o impugnante, a multa de ofício qualificada de 150% foi devidamente fundamentada no auto de infração, e decorreu do comprovado intuito de fraude na simulação de despesas para reduzir o imposto.

Argumenta o impugnante que a multa isolada de 50% pela falta de recolhimento do carnê-leão sobre os rendimentos omitidos não pode ser aplicada concomitantemente com a multa de lançamento de ofício de 75%. Mas a própria designação legal da multa como multa isolada, como está no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, já indica a sua natureza independente em relação à

multa de ofício incidente sobre o imposto devido na declaração, entendimento este já pacificado administrativamente pela Instrução Normativa 46/1997, art. 1º, II.

Adicionalmente aos fundamentos supra reproduzidos, ora adotados como razões de decidir, cumpre destacar que, o Contribuinte não trouxe aos autos, junto com o recurso voluntário apresentado, qualquer documento com vistas a comprovar suas alegações.

Como cediço, o contribuinte deve fazer prova de suas alegações, sob pena de ensejar-se a aplicação do aforismo jurídico "*allegatio et non probatio, quasi non allegatio*". Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

No processo administrativo, há norma expressa a respeito:

Lei nº 9.784/99

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Neste espeque, não tendo o Contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar as suas razões de defesa, impõe-se a manutenção da decisão de primeira instância pelos seus próprios fundamentos.

Com relação à alegação de impossibilidade de ser aplicada a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão de forma concomitante com a multa de ofício, cumpre destacar nos, nos termos do Enunciado de Súmula Carf nº 147, *somente 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%)*.

Neste espeque, tendo em vista que a cobrança da multa em análise se refere ao ano-calendário de 2012, nega-se provimento ao recurso voluntário.

No que tange à multa de ofício, cumpre destacar que a mesma está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que assim dispõe, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

§ 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)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Desse modo, independente do seu quantum, a multa em análise decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção do caso concreto à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

Com relação à multa qualificada, consoante os escólios do Conselheiro Matheus Soares Leite, objeto do Acórdão nº 2401-012.070, cumpre destacar que, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a redação supratranscrita.

Depreende-se, pois, que a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou tão somente o percentual da Multa Qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passando a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, a nova lei, por meio da inclusão do inciso VI ao art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de ausência de reincidência, reduziu a multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

No presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Conseqüentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior