



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.722809/2017-46
ACÓRDÃO	2002-009.817 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SONIA MARIA SANTOS FERREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014

CONHECIMENTO. OFENSA PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula Carf nº 2.)

LIVRO CAIXA São dedutíveis da receita da respectiva atividade as despesas de custeio pagas, necessárias a sua percepção, desde que devidamente escrituradas no Livro Caixa e comprovadas com documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício exigida encontra amparo em lei.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.

Por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, reveste-se de legalidade a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais e, na parte conhecida negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral (substituto[a] integral), Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Contra a interessada supra foi lavrado o Auto de Infração e respectivos demonstrativos de fls. 02 a 37, por meio do qual se exigiu o pagamento do IRPF suplementar dos Exercícios 2013 e 2014, Anos-Calendarário 2012 e 2013, acrescido de juros moratórios, multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, totalizando o crédito tributário de R\$ 146.002,33, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas e dedução indevida de despesas médicas e de despesas de livro caixa.

[...]

- **DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS APURADAS:** Com fundamento na legislação citada, foi observado que os rendimentos do trabalho não-assalariado, não tributados na fonte, recebidos pelo sujeito passivo de outras pessoas físicas nos anos-calendarário de 2012 e 2013 pelo exercício de sua profissão, estavam sujeitos ao pagamento mensal do imposto de renda (Carnê-Leão).
- **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS:** Após intimado e diante da falta de documentos que comprovem os pagamentos pleiteados a título de despesas médicas nos anos-calendarário de 2012 e 2014, respectivamente, para WINICIUS DE CARVALHO ARAGÃO (R\$ 8.300,00) e GILMAR FERNANDO MENEZES ALBUQUERQUE (R\$ 8.550,00), a autoridade lançadora procedeu à glosa dessas

importâncias, indevidamente deduzidas a título de despesas médicas nas DIRPF respectivas.

- **OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA:** A autoridade fiscal buscou verificar a veracidade dos rendimentos informados pela fiscalizada em suas DIRPF dos anos-calendário de 2012 e 2013, e, com base nos levantamentos efetuados, verificou ter havido a percepção de rendimentos em montantes superiores aos declarados, ficando, caracterizada omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

- Os valores tributáveis pertinentes a essa infração, uma vez que se tratam de remuneração por serviços ou trabalhos prestados sem vínculo empregatício a pessoas físicas, sujeitam-se igualmente ao recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão) e à tributação na declaração de rendimentos; portanto, cabe o lançamento da multa isolada sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido e a exigência do imposto suplementar apurado pelo cômputo desses rendimentos na declaração de rendimentos, acrescido da multa de ofício e dos juros de mora.

- Como o sujeito passivo não atendeu à intimação para segregar, por mês dos efetivos recebimentos, os valores de rendimentos omitidos (ANEXO 2), com vistas à apuração da multa isolada foi considerado que o recebimento dos rendimentos omitidos se deu nos meses de dezembro de cada ano.

- **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA:** Intimada a entregar os documentos comprobatórios das despesas escrituradas em Livro Caixa, a fiscalizada, apresentou apenas boletos de pagamentos de parcelas de anuidades devidas ao seu respectivo conselho de classe profissional; na carta resposta utilizada para fornecer tais boletos, o sujeito passivo informou que não dispunha de quaisquer outros comprovantes de despesas; caracterizada a infração à legislação tributária pela inexistência de documentos que atestam a totalidade dos pagamentos declarados, foram glosadas as deduções correspondentes às parcelas não comprovadas (ANEXO 4).

- Também será imputada a multa isolada sobre as deduções indevidas de Livro Caixa, haja vista que os rendimentos do trabalho não assalariado, recebidos pela fiscalizada de pessoas físicas, estavam sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (Camê-Leão).

- **PENALIDADES APLICADAS:** multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, calculada sobre os valores de imposto de renda originários das infrações apuradas; e a multa isolada capitulada no art. 44, inciso II, alínea "a", da mesma Lei, equivalente a 50% dos valores mensais não recolhidos de imposto de renda devido a título de Camê-Leão.

- Formalizada Representação Fiscal para Fins Penais, protocolizada sob o nº 10510-722.817/2017-92, em obediência ao Decreto nº 7574, de 2011 (arts. 47 a 50), e à Portaria RFB nº 2.439, de 2010 (art. 1º), pois a conduta do sujeito passivo

enquadrou-se, em tese, como crime contra a ordem tributária tipificado na Lei nº 8.137, de 1990.

A fundamentação legal da exigência constou do Auto de Infração.

Instruíram o lançamento os documentos de fls. 41 a 155.

A ciência do Auto de Infração ao contribuinte se deu em 23/08/2017, por via postal (fls. 161/162).

Em 22/09/2017, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 165 a 176, no qual alegou, em suma, o que segue:

- O imposto de renda devido sobre rendimentos auferidos do trabalho não assalariado, inclusive o Carnê-leão, é calculado sobre o valor apurado após a dedução das despesas escrituradas em Livro Caixa, devidamente comprovadas, conforme previsão legal. A Receita Federal já se manifestou reiteradamente de forma favorável à dedução das despesas escrituradas em Livro Caixa, assim como o CARF.
- Não deve prosperar a aplicação da multa de ofício de 75% cumulada com a multa isolada de 50%; a segunda instância de julgamento de PAF tem acatado esse entendimento, evidenciado em acórdãos que transcreveu.
- A exigência da multa de ofício no percentual de 75% tem efeito confiscatório, proibido pelo artigo 97 da Constituição Federal, e, por isso, deve ser reduzida para 20%, conforme entendimento jurisprudencial que transcreveu. O valor das multas de lançamento de ofício, de 75%, 150% e 225%, tem origem em legislação editada no auge do período inflacionário, quando o tributo perdia valor considerável entre a data da autuação fiscal e do efetivo recolhimento; com a economia estabilizada, esses percentuais não tem mais sentido, servindo apenas a interesses arrecadatários e levando ao confisco do patrimônio do contribuinte.

Ao final, a impugnante apresentou o seguinte pedido:

Face ao exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da Ação Fiscal, espera e requer a Impugnante seja acolhida a presente IMPUGNAÇÃO, a fim de que seja julgado improcedente o presente lançamento tributário. E caso V. Senhoria entenda de forma diversa, que seja deixada de aplicar a multa isolada por não possível a cumulação com a multa de ofício, e que a multa de ofício seja reduzida para percentual de 20%, conforme reiterada Jurisprudência dos Tribunais Pátrios, na forma da fundamentação.

A 3ª Turma da DRJ/CGE por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2013, 2014 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe aos órgãos administrativos apreciar arguições de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação em vigor, matéria reservada ao Poder Judiciário.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a legislação em vigor.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

LIVRO CAIXA São dedutíveis da receita da respectiva atividade as despesas de custeio pagas, necessárias a sua percepção, desde que devidamente escrituradas no Livro Caixa e comprovadas com documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício exigida encontra amparo em lei.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.

Por se tratarem de penalidades aplicáveis no cometimento de infrações distintas, reveste-se de legalidade a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 19/07/2018, o sujeito passivo interpôs, em 16/08/2018, Recurso Voluntário, pede a improcedência do lançamento reiterando todos os termos de sua impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Apesar de ao final da impugnação ter constado pedido para que o lançamento seja julgado improcedente, observa-se dos argumentos apresentados pela impugnante que, quanto à base de cálculo do imposto, ela somente discordou do lançamento quanto à glosa da dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa. A matéria não impugnada é considerada preclusa, não

cabendo análise do mérito. Dessa forma, a Sacat/DRF/Aracaju apurou a matéria não contestada (fls. 179/181) e transferiu o crédito tributário respectivo para o processo 10510.723692/2017-62 (fls. 182).

Assim, o litígio versa apenas sobre a dedução indevida de despesas escrituradas no livro caixa e as multas exigidas.

Tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A legislação tributária faculta ao contribuinte que receber rendimentos do trabalho não-assalariado, ao titular de serviços notariais e de registro e ao leiloeiro deduzirem da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas escrituradas em livro caixa, conforme os art. art. 75 e 76 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99):

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.

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; II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo; III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

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 nº 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 nº 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 nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

A teor do art. 87 do RIR/99, as despesas declaradas a título de Livro-Caixa deverão ser comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, as quais serão mantidas em poder do contribuinte, ficando à disposição da fiscalização enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência.

A legislação tributária não especifica os gastos que podem ser deduzidos, cabendo ao contribuinte comprovar que a despesa paga é necessária para a percepção da receita de sua atividade profissional e manutenção da fonte produtora.

Portanto, ao elaborar sua declaração e apurar o imposto devido, o contribuinte poderá indicar as despesas relativas ao Livro-Caixa que cumpram os requisitos exigíveis pela disposição normativa, cujo aproveitamento independe de comprovação prévia ou mesmo simultânea com a declaração, restando apenas a possível verificação futura por parte do fisco.

O contribuinte que informar despesas na rubrica Livro-Caixa, para fins de dedução, pode ser instado a comprová-las, como condição de validade das referidas deduções conforme disposição do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

Destaca-se da legislação tributária em vigor que as importâncias dedutíveis sob o título de Livro Caixa devem atender seis (06) requisitos: 1) Exercício de atividade não assalariada; 2) Vinculação da despesa dedutível com a receita da atividade; 3) Dedutibilidade condicionada ao custeio de despesas pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; 4) Escrituração do Livro-Caixa; 5) Comprovação da veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação hábil e idônea; 6) Limite mensal de dedução à receita mensal da respectiva atividade, permitido o abatimento nos meses seguintes, sem transposição para o ano seguinte.

A forma de comprovação não se restringe a um documento específico, mas ao contrário, verifica-se que a terminologia adotada pela lei é “documentação”, o que, por certo, compreende diversos tipos de documentos. Portanto, embora a lei não proíba que os pagamentos de despesas sejam feitos em espécie ou por meio de transferência de ordem de pagamentos ou títulos e a legislação não obrigue a guarda de determinados documentos pelo contribuinte pessoa física, a lei exige que essas despesas sejam devidamente comprovadas para que possam ser deduzidas na Declaração de Ajuste Anual, nos termos do já citado art. 73 do RIR/99, que estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

No caso ora tratado, a apuração de dedução indevida de despesas a título de Livro-Caixa na DIRPF dos anos-calendário 2012 e 2013 ficou configurada em razão

de a contribuinte, após regularmente intimada, não ter apresentado comprovação efetiva de todas as despesas escrituradas no Livro Caixa. As despesas comprovadas foram devidamente acolhidas pela autoridade lançadora, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 23 a 33) e demonstrado no Anexo 4 (fls. 37).

Na impugnação, a contribuinte defendeu seu direito à dedução das despesas escrituradas em Livro Caixa, tendo inclusive citado legislação e acórdãos do CARF sobre o assunto. Ocorre que, ao contrário do previsto na legislação tributária, a impugnante não apresentou documentos que comprovem a efetividade das demais despesas declaradas por ela a título de Livro Caixa.

Dessa forma, não há justificativa para o restabelecimento da dedução da despesa em questão.

MULTA DE OFÍCIO.

Em conformidade com o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a multa de ofício deve ser aplicada, no lançamento de ofício, 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.

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: (...)

Visto que a formalização da exigência se deu por lançamento de ofício, em razão de terem sido constatadas inexatidões nas DIRPFs processadas, resultando na apuração de diferença de imposto não recolhida no prazo legal, a multa de ofício deve compor o crédito tributário lançado.

Conforme já esclarecido, cabe ao julgador administrativo observar a legislação tributária em vigor, sendo-lhe vedado analisar questionamentos a respeito de inconstitucionalidade da norma em vigor.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA A multa de ofício e a multa isolada têm base legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, respectivamente nos incisos I e II, sendo originárias do mesmo fato econômico, porém com fato gerador e momento de recolhimento distintos previstos na legislação, tendo em vista a existência de duas obrigações legais a serem cumpridas pelos contribuintes que auferem rendimentos de pessoa física, sendo uma a de efetuar a antecipação do imposto durante o ano-calendário e a outra de incluir estes rendimentos na declaração de ajuste anual, compensando as antecipações efetuadas.

O inciso I determina que a multa denominada de normal ou genérica será exigida juntamente com o tributo, apurado de ofício, quando não houver sido

anteriormente pago no prazo estabelecido pela legislação, que, no caso da pessoa física, coincide com a data do encerramento do prazo para entrega tempestiva da declaração de rendimentos. O inciso II, por sua vez, dispõe que a multa será exigida isoladamente do tributo, quando houver falta de recolhimento da antecipação, sem estabelecer qualquer vínculo com a infração por falta de pagamento do imposto definitivo apurado de ofício na declaração.

Verifica-se, assim, que, de acordo com os dispositivos legais citados, independentemente de se apurar imposto a pagar na declaração de ajuste anual, não havendo o recolhimento mensal deve ser exigida a multa isolada sobre esta infração. Saliente-se que a multa é lançada isoladamente, sem tributo, pois o imposto correspondente é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste ou nem mesmo isto fazendo, como no presente caso.

A Constituição Federal e a legislação tributária infraconstitucional não vedam a aplicação concomitante de penalidades, como comprova o artigo 74 da Lei nº 4.502/1964, que estabelece, expressamente, que "apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, ...".

Como se constata, a tipificação no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 das infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração e nem de penalidade. Pelo contrário, a lei, por não conter palavras inúteis ou supérfluas, ao tipificar essas infrações, inclusive num mesmo dispositivo legal, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não são excludentes.

O crédito tributário da multa isolada por falta de recolhimento de antecipação não pode ser dispensado ou excluído na via administrativa sob o argumento de que tal exigência seria injusta ou gravosa, tendo em vista que os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco são dirigidos ao legislador e não ao aplicador da lei. Posta a lei no mundo jurídico, deve ser aplicada.

Logo, não procedem os entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada concomitantemente com a multa genérica ou por não ter sido apurado imposto a pagar na declaração. As bases de cálculo das multas isolada e genérica, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de

pagamento da contribuição ou tributo, também são distintas, tanto de fato como de direito.

O contribuinte recebeu rendimentos de pessoa física e deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão sobre estes valores. Neste caso, é perfeitamente cabível a aplicação da multa isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido mensalmente nos anos-calendário 2012 e 2013.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais, na parte conhecida negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura