



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13136.720907/2021-38</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2102-004.009 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 5 de novembro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | GUSTAVO GOMES RESENDE                                |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020

ATO DO CONTADOR. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. A atuação de profissional de contabilidade não altera a sujeição passiva tributária. Eventual responsabilização do contador possui natureza civil (CC, art. 1.177), permanecendo o contribuinte responsável pelas informações prestadas em seu nome, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN. Inaplicável a alegação de culpa exclusiva de terceiro (culpa in eligendo ou in vigilando).

IRPF. DESPESAS FICTÍCIAS DE LIVRO-CAIXA. RETIFICAÇÕES SUCESSIVAS. FRAUDE CARACTERIZADA.

A inserção de despesas inexistentes, sem lastro documental, com majoração progressiva e repetição ao longo de vários exercícios, inclusive após o início da ação fiscal, revela conduta dolosa destinada à redução indevida da base de cálculo do imposto de renda e à obtenção de restituições indevidas. Aplicação dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DO DOLO. MANUTENÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Demonstrado o dolo, mantém-se a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, II, da Lei nº 9.430/1996. Contudo, diante da Lei nº 14.689/2023, aplica-se a retroatividade benigna (CTN, art. 106, II, "c"), reduzindo-se o percentual de 150% para 100%. (Súmula CARF nº 105).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (i) não conhecer do recurso voluntário da responsável solidária Maria de Jesus Pereira; e (ii) limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica.

*Assinado Digitalmente*

**YENDIS RODRIGUES COSTA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**CLEBERSON ALEX FRIESS** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros, Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleberson Alex Friess (Presidente)

## RELATÓRIO

1. Cuida-se, na espécie, de Recurso Voluntário (e-fls. 653/664- Gustavo -Principal) e (e-fls. 668 – Solidária Maria de Jesus), manejado pelos contribuintes, com fundamento art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972, que lhe atribuiu efeitos suspensivo e devolutivo, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 120/141), proferida em sessão de 26/10/2022, consubstanciada no Acórdão n.º 109-014.313- 6ª Turma da DRJ/09, que, por unanimidade de votos, improcedente à impugnação (e-fls. 88/112), cujo acórdão restou assim ementado:

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 DECISÕES JUDICIAIS. EFICÁCIA. Decisões judiciais, via de regra, aplicam-se somente no âmbito processual em que exaradas, carecendo, portanto, de eficácia para vincular ou determinar decisões no âmbito do processo administrativo fiscal. MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. INEFICÁCIA. Manifestações doutrinárias, ainda que de renomados juristas, são desprovidas de eficácia vinculante no âmbito do processo administrativo fiscal. CONTENTIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. O exame da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa. ATOS

REPUTADOS A TERCEIROS. RESPONSABILIDADE PESSOAL. CULPA IN ELIGENDO. CULPA IN VIGILANDO. O sujeito passivo responde pessoalmente por atos de terceiros a quem tenha delegado, sponte propria, praticá-los em seu nome, pois é seu o ônus pela boa escolha e supervisão desse terceiro (culpa in eligendo e in vigilando). MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. Presentes os pressupostos legais de qualificação da multa de ofício, correta sua imposição. Impugnação Improcedente

## **DO LANÇAMENTO FISCAL TRIBUTÁRIO.**

2. O lançamento tributário, em sua essência e circunstância, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Dedução indevida de despesas do Livro-Caixa

**Inserção, nas DIRPF originais e retificadoras, de despesas fictícias lançadas como Livro-Caixa, sem documentação hábil ou compatibilidade com os rendimentos declarados.**

Redução artificial da base de cálculo do IRPF, convertendo imposto a pagar em imposto a restituir.

Reiteração da conduta ao longo de vários exercícios, com majoração progressiva das despesas e retificações em série, inclusive após o início da ação fiscal.

Base legal violada: arts. 43 e 142 do CTN; art. 8º da Lei 9.250/95; arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64 (fraude e sonegação).

Conduta dolosa voltada à obtenção de restituições indevidas; aplicação de multa qualificada de 150 % (art. 44, § 1º, Lei 9.430/96).

**Dedução indevida de despesas médicas (ano-calendário 2017)**

**Inclusão de valores relativos à vacinação (R\$ 2.756,00) lançados como despesas médicas dedutíveis.**

Serviços de vacinação não se enquadram nas hipóteses de dedução previstas na legislação do imposto de renda; glosa integral dos valores.

Base legal: art. 8º, II, "a", da Lei 9.250/95 e arts. 73 a 75 do RIR/99.

Penalidade: Multa de ofício de 75 % sobre o imposto devido referente à dedução indevida (art. 44, I, Lei 9.430/96).

**Multa isolada de 50 %** — pela falta de recolhimento mensal obrigatório do Carnê-Leão sobre rendimentos de trabalho não assalariado (art. 44, II, "a", Lei 9.430/96).

**Multa de ofício de 75 %** — aplicada às deduções médicas indevidas, sem caracterização de dolo.

**Multa qualificada de 150 %** — aplicada às deduções fictícias de Livro-Caixa, diante da comprovação de fraude e reiteração dolosa.

### **DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA.**

3. A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

- O impugnante alega ter sido induzido a erro por profissional contábil (Maria de Jesus Pereira), responsável pela elaboração e transmissão das declarações retificadoras.
- Sustenta que não possuía conhecimento técnico e confiou na profissional, que prometeu apenas corrigir erros e obter restituições legítimas.
- Argumenta que não houve intenção de fraudar o Fisco, nem obtenção dolosa de vantagem tributária.
- Responsabilidade exclusiva da contadora
- A fraude e os lançamentos indevidos no Livro-Caixa teriam sido inseridos exclusivamente pela contadora, sem autorização específica do contribuinte.
- Foram apresentados recibos de pagamento de honorários (20% sobre o valor restituído), demonstrando a atuação remunerada por êxito.
- O impugnante apresentou denúncia formal ao CRC/MG e notificação extrajudicial responsabilizando tecnicamente a contadora.
- Assim, requer o reconhecimento de que a autoria da fraude é exclusiva da profissional contábil.

#### **Ilegalidade e desproporcionalidade da multa qualificada (150%)**

- A multa de 150% seria excessiva, desproporcional e confiscatória, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal.
- Sustenta que, na ausência de dolo comprovado, não há fundamento para a qualificação da multa, devendo ser aplicada a penalidade simples (75%).
- Defende que a multa aplicada extrapola o caráter pedagógico, convertendo-se em medida de confisco e enriquecimento ilícito do Estado.
- Violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade

- A autuação teria sido lavrada sem observância da dosimetria da penalidade, desconsiderando as circunstâncias do caso concreto e a boa-fé do contribuinte.
- Fundamenta no art. 37, caput, da CF, e no art. 2º, parágrafo único, VI, da Lei nº 9.784/1999, que impõem à Administração Pública a observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

#### Desvio de finalidade e ilegalidade do ato administrativo

- O impugnante sustenta que o ato fiscal é viciado por desvio de finalidade, pois o Fisco aplicou a sanção máxima sem base concreta de dolo.
- Argumenta que o lançamento teria caráter punitivo e arrecadatário, sem comprovação da intenção de fraudar o erário.
- A aplicação automática da multa qualificada violaria o princípio da legalidade estrita tributária e o devido processo legal administrativo.
- Reconhecimento do débito principal, mas contestação das penalidades
- O contribuinte reconhece o débito principal, relativo às restituições indevidas, e manifesta intenção de devolver os valores.
- Contudo, pleiteia a exclusão ou redução das multas, por ausência de dolo e por ter sido vítima de fraude praticada por terceira pessoa.
- Requer, subsidiariamente, que seja reduzida a penalidade para multa de ofício de 75%, aplicável a infrações sem comprovação de fraude ou simulação.

4. A tese de defesa foi acolhida não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo não* foram acatadas e refutadas cada uma das insurgências do contribuinte.

*O colegiado entendeu estarem comprovadas as infrações apuradas referentes à dedução indevida de despesas de Livro-Caixa nos anos-calendário de 2016 a 2020, à dedução indevida de despesas médicas no ano-calendário de 2017 e à falta de recolhimento do imposto devido a título de Carnê-Leão. Concluiu-se que o contribuinte apresentou declarações retificadoras com inserção de valores fictícios, reduzindo artificialmente a base de cálculo do imposto de renda, com o intuito de transformar imposto a pagar em imposto a restituir.*

*Existência de conduta dolosa e reiterada, evidenciada pela prática sucessiva de retificações com aumento expressivo de despesas sem lastro documental, caracterizando fraude fiscal. A Turma entendeu que o contribuinte, ao autorizar e validar as declarações transmitidas, assumiu a responsabilidade pelas informações prestadas, não podendo transferir à*

*contadora contratada a autoria do ilícito tributário. Foi afastada, portanto, a alegação de que a fraude teria sido praticada exclusivamente pela profissional contábil, prevalecendo o entendimento de que o sujeito passivo responde pessoalmente pelos atos de quem contrata para representá-lo, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, configurando culpa in eligendo e culpa in vigilando.*

*Dessa forma, foram mantidas todas as penalidades aplicadas pela autoridade fiscal: a multa isolada de 50% pela falta de recolhimento do Carnê-Leão, nos termos do art. 44, II, "a", da Lei nº 9.430/1996; a multa de ofício de 75% pela dedução indevida de despesas médicas; e a multa qualificada de 150% pela prática de fraude na inserção de despesas fictícias de Livro-Caixa, com fundamento no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, e nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964. A decisão também confirmou a responsabilidade solidária da contadora Maria de Jesus Pereira, que, embora regularmente cientificada, não apresentou impugnação.*

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

5. No recurso voluntário o sujeito passivo, o contribuinte insurge APENAS quanto as PENALIDADES, vejamos:

### **a) Boa-fé e ausência de dolo**

- Reitera que foi **induzido a erro pela contadora Maria de Jesus Ferreira/Pereira**, que se apresentou como profissional de confiança e “de renome”.
- Afirma que **autorizou a retificação das declarações acreditando tratar-se de procedimento legal** para corrigir erros e obter restituições legítimas.
- Argumenta que **nunca teve a intenção de suprimir tributo** e que **não possuía conhecimento técnico contábil ou fiscal** para perceber irregularidades.

### **b) Responsabilidade exclusiva da contadora**

- Alega que a fraude, as retificações e os valores fictícios lançados em Livro-Caixa **foram inseridos pela contadora**, sem sua ciência.
- Informa que **pagou honorários de êxito** à profissional (20% das restituições) e que **tomou providências legais** — representação ao CRC-MG e notificação extrajudicial — tão logo descobriu a fraude.

- Pede o **reconhecimento da responsabilidade exclusiva da contadora**, sustentando que o contribuinte foi também uma vítima.

#### **c) Ilegalidade da multa qualificada (150%)**

- Sustenta que a multa aplicada é **inconstitucional, desproporcional e confiscatória**, violando os princípios da **razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco (CF, art. 150, IV)**.
- Defende que, **na ausência de dolo comprovado**, não há fundamento para aplicação da multa qualificada (art. 44, §1º, da Lei 9.430/96).
- Argumenta que a penalidade deve ter **caráter pedagógico, e não punitivo ou arrecadatório**, e que a multa de 150% “ultrapassa o razoável”, configurando “confisco indireto”.

6. Não foram juntados novos documentos, e nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

7. É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisanda, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

8. É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro **YENDIS RODRIGUES COSTA**, Relator

### **JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE**

1. O Recurso Voluntário é tempestivo, na medida em que interposto no prazo previsto no art. 33, do Decreto Federal nº 70.235/1972, considerando-se a sua interposição em 07/12/2022 (fl.652) em face da ciência do acórdão recorrido em 24/11/2012 (fl. 644).

2. Em relação ao Recurso Voluntário da solidária, Sra. Maria de Jesus, (e-fls. 675), informo que não houve apresentação de impugnação administrativa para instauração do litígio do contencioso administrativo tributário, dele portanto NÃO CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO, reproduzo a decisão de piso, vejamos:

*7.3. Registre-se, por oportuno, que a responsável tributária solidária, Sra. Maria de Jesus Pereira, CPF nº 294.001.046-34, regularmente cientificada da autuação fiscal e da sua condição de responsável solidária de fato, não apresentou qualquer contestação ao lançamento tributário. Desse modo, torna-se definitiva a sua responsabilização solidária*

3. Conheço parcialmente, do Recurso voluntário.
4. Ademais, não tendo sido arguidas preliminares, passa-se à apreciação do mérito.

## MÉRITO

### MULTA TRIBUTÁRIA

5. O recorrente, sustenta a razão da retificação indevida de suas declarações de imposto de renda referentes aos anos-calendário de 2016 a 2019, realizadas por contadora por ele contratada para revisar suas declarações e viabilizar supostas restituições de valores pagos a maior.
6. Narra que, por confiar na experiência e nas referências profissionais da referida contadora, autorizou as retificações sem pleno conhecimento das alterações promovidas. Posteriormente, foi surpreendido com a lavratura do auto de infração que apurou restituições indevidas e imputou-lhe responsabilidade pelo débito tributário.
7. Relata ainda que a profissional recebeu honorários de êxito correspondentes a 20% dos valores restituídos, razão pela qual o recorrente apresentou representação formal contra ela junto ao Conselho Regional de Contabilidade e promoveu notificação extrajudicial para responsabilizá-la civil e criminalmente pelos prejuízos causados.
8. Em sua defesa, o contribuinte reconhece a obrigação de devolver os valores indevidamente restituídos, mas aduz ser indevida a aplicação da **multa qualificada de 150%**, uma vez que não houve dolo, fraude ou qualquer conduta intencional de sua parte.
9. O argumento de defesa, sustenta que foi vítima da fraude praticada pela profissional contratada, não podendo ser equiparado ao agente que conscientemente pratica ato de sonegação. Fundamenta sua tese nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF), bem como na natureza pedagógica das penalidades tributárias, requerendo o afastamento da qualificação e a redução da multa ao percentual ordinário previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.
10. No que tange à alegação de inexistência de dolo e de que a responsabilidade pela conduta caberia exclusivamente à contadora contratada, não assiste razão ao recorrente. A narrativa apresentada, ainda que demonstre eventual relação contratual com profissional de contabilidade, não veio acompanhada de qualquer elemento probatório capaz de infirmar o conteúdo do lançamento fiscal ou comprovar a alegada fraude. O ônus de demonstrar, de forma inequívoca, que as irregularidades decorreram de ato de terceiro, alheio à sua vontade, recai sobre o contribuinte, conforme disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

11. Com efeito, o em julgamento CARF que “**não há amparo legal para a transferência da responsabilidade tributária ao contador**”, uma vez que a relação entre o contribuinte e o profissional de contabilidade é de natureza privada e de cunho civil.
12. Nesse sentido, o Acórdão nº **1301-001.268** (no mesmo sentido, o Acórdão nº **2001-001.570**) firmou o entendimento de que inexistente, no ordenamento jurídico brasileiro, hipótese de responsabilização tributária direta do contador por débitos apurados em nome do contribuinte.
13. O referido artigo 1.177 do Código Civil trata de **responsabilidade civil** do profissional pelos danos causados ao cliente, inclusive mediante ação de regresso, mas não afasta a sujeição passiva tributária daquele em cujo nome a obrigação foi constituída.
14. Dessa forma, não há guarida à tese de que o equívoco na retificação das declarações, ainda que praticado por profissional contratado, afasta a responsabilidade do recorrente ou elide o elemento subjetivo da infração. Ao contrário, a jurisprudência administrativa reconhece que o contribuinte responde pelos atos praticados em seu nome e por quem tenha por ele sido autorizado, especialmente quando não se comprova a existência de vício de consentimento ou dolo de terceiro que o tenha tornado absolutamente alheio à irregularidade.
15. Assim, **mantém-se a qualificação da multa de 150%**, nos termos do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, haja vista que não foram produzidas provas idôneas a demonstrar que o contribuinte foi induzido em erro de forma a excluir sua responsabilidade tributária.
16. Todavia, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96 com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme elencado acima. Assim o percentual da multa majorada de IRPF deve ser reduzido para 100%.
17. . Assim sendo, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário do Contribuinte para reduzir a multa de ofício para 100%

## CONCLUSÃO

18. **Ante o exposto, conheço PARCIALMENTE do recurso voluntário, e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO PARCIAL para (i) tão somente** euzir a multa de ofício de 150% para 100% de acordo com Lei nº 14.689/23, retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN e mantenho outros créditos hígido.

*Assinado Digitalmente*

**YENDIS RODRIGUES COSTA**