



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14751.720153/2012-31
ACÓRDÃO	2401-012.411 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE BEZERRA DE ARAUJO FERREIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010

LIVRO-CAIXA. REMUNERAÇÃO A TERCEIROS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. Somente são dedutíveis, em livro-caixa, as despesas com remuneração paga a terceiros quando formalizado o vínculo empregatício, com o correspondente cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias. Inviável admitir benefício fiscal em contratações informais não registradas.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM COMBUSTÍVEL E VEÍCULO PRÓPRIO. VEDAÇÃO LEGAL. O art. 6º, §1º, b, da Lei nº 8.134/1990 veda a dedução de despesas de locomoção e transporte, ressalvados apenas os representantes comerciais autônomos.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS COM ALIMENTAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. Despesas com alimentação, ainda que realizadas fora do domicílio do contribuinte, possuem caráter pessoal e não guardam correlação necessária com a percepção da receita tributável.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS DE CUSTEIO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte comprovar, de forma específica e idônea, a vinculação dos dispêndios à percepção da receita. Alegações genéricas desacompanhadas de provas não autorizam a revisão do lançamento.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Compete exclusivamente ao Poder Judiciário apreciar a constitucionalidade de normas tributárias. Incidência da Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 456/479 interposto contra o acórdão n. 12-83.963 da 7ª Turma da DRJ/RJO, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário.

A ação fiscal foi assim descrita no acórdão recorrido:

Em 22/03/2012 foi instaurado Procedimento Fiscal mediante MPF nº 04.3.01-2012.000443-1, a fim de obter esclarecimentos sobre rendimentos percebidos sem vínculo empregatício e documentos que embasaram a escrituração do Livro-Caixa (fls 29-32). Esclareceu o contribuinte prestar serviço como autônomo a pessoas jurídicas diversas, além de anexar documentos e Livro-Caixa escriturado (fls 33-36 e 39-358).

Diante dos elementos de prova colacionados, a Fiscalização lavrou Auto de Infração (fls. 02-09 e 403-430), consubstanciado no Termo de Verificação de fls. 367-371 e 398-402, apurando DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO-CAIXA pleiteada em Declaração de Ajuste, no total de R\$ 164.073,91. O imposto suplementar foi apenado com MULTA DE OFÍCIO no percentual de 75% e juros equivalentes à taxa Selic.

O acórdão manteve o lançamento, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2010 LANÇAMENTO. NULIDADE. REQUISITOS. Comprovado que o lançamento foi realizado com atendimento às formalidades legais e permitiu o pleno exercício do direito de defesa ao contribuinte deve ser afastada a preliminar de nulidade.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. RECORRENTE. LIVRO-CAIXA. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. A impugnação deve ser instruída pelo recorrente com elementos de prova suficientes a promover o convencimento do julgador.

LIVRO-CAIXA. BENFEITORIAS. IMÓVEL PRÓPRIO. INDEDUTIBILIDADE. Não são dedutíveis os dispêndios com reparos, conservação e recuperação de imóvel quando este for de propriedade do contribuinte.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. DESPESAS DE CUSTEIO DEDUTÍVEIS. GASTOS COM LOCOMOÇÃO E ALIMENTAÇÃO. A despesa de custeio somente é dedutível quando indispensável para percepção da receita e manutenção da fonte produtora dos rendimentos, e não vedada expressamente pelo Ordenamento Jurídico.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. CONFISCO. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. É vedado o exame da ilegalidade e da inconstitucionalidade da legislação tributária pela Autoridade Administrativa de qualquer instância, haja vista ser a matéria de análise reservada, exclusivamente, ao Poder Judiciário.

Irresignado, o contribuinte apresentou o recurso voluntário em análise, onde argui:

- Preliminarmente, sustenta a nulidade do lançamento, já que o contribuinte não foi intimado para apresentar documentos além dos constantes no livro-caixa. Não teria recebido o termo de início de fiscalização para exercer o direito previsto no art. 909 do RIR/99 e não houve o atendimento do previsto no art. 844 do mesmo diploma. Assim, haveria preterição do direito de defesa. Haveria ainda nulidade por violação aos princípios do art. 37 da CF, notadamente a legalidade.
- No mérito, inicialmente aborda as despesas lançadas em livro caixa com funcionários, os quais foram glosados por ausência de demonstração od vínculo empregatício. Afirma que os valores pagos ao Sr. Antônio Marcos de Souza e Fernando José dos Santos, ambos em R\$ 17.000,00. Argui que esses valores se referem a despesas com conservação de obra civil e não foram aproveitados para abatimento das receitas do contribuinte. Defende que o auditor não solicitou a comprovação do vínculo, apenas os documentos pertinentes ao livro caixa. Afirma que a legislação exige apenas o vínculo como condição e não o registro do empregado.
- Ainda no mérito, sobre as despesas com combustíveis, que segundo o auditor não poderiam ser deduzidas por não haver previsão legal para tanto.

Que o gasto é necessário para a obtenção da renda do contribuinte, que é médico, para que ele se desloque de um município ao outro. Essa condição se assemelha ao representante comercial, razão pela qual pelo princípio constitucional da igualdade, a despesa não pode ser glosada.

- Seguindo no mérito, defende que as despesas com alimentação também são necessárias para obtenção de receita. O contribuinte mora em João Pessoa e as despesas, conforme comprovantes, foram realizadas em outros municípios aos quais se desloca para trabalhar.
- Questiona também as glosas dos materiais de consumo utilizados na sua profissão, como materiais de escritório, medicamentos, uniformes de trabalho (roupas), assim como conserto dos equipamentos e dos materiais de consumo.
- Defende que a multa de 75% é excessiva e afronta o art. 150 da Constituição Federal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos - Relator

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos legais de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual dele conheço.

2. Preliminar

Afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente.

Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, somente se reconhece a nulidade de atos no processo administrativo fiscal quando lavrados por autoridade incompetente ou quando se verificar efetiva preterição do direito de defesa.

No caso dos autos, o lançamento foi regularmente constituído por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente nos termos do art. 142 do CTN, e o contribuinte foi formalmente cientificado do Auto de Infração, oportunidade em que lhe foi assegurado o prazo legal de 30 dias para apresentação de impugnação, na qual exerceu amplamente o contraditório e a ampla defesa.

A alegação de ausência de intimação para apresentação de documentos adicionais não procede. Durante a fase de fiscalização não se instaura contencioso, mas apenas procedimento de coleta de informações. A fase litigiosa inicia-se com a ciência do Auto de

Infração, momento a partir do qual é garantido o direito de defesa, como previsto no art. 14 do Decreto nº 70.235/1972.

Acrescente-se que, ainda que se cogitasse algum vício formal na fase de procedimento fiscal, por violação aos arts. 909 e 944 do RIR/99, a jurisprudência consolidada deste Conselho afasta a nulidade do lançamento quando inexistente prejuízo ao exercício da defesa. É o que dispõe a Súmula CARF nº 171, de caráter vinculante, segundo a qual: “Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.”

Por fim, quanto à alegada afronta ao art. 37 da Constituição Federal, ressalto que à instância administrativa não cabe exercer controle de constitucionalidade das normas, nos termos da orientação consolidada deste Conselho na Súmula CARF n. 02.

Assim, não se verifica qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade.

3. Mérito

No âmbito do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, a regra é a tributação integral dos rendimentos percebidos pelo contribuinte, admitindo-se deduções apenas quando expressamente autorizadas pela legislação de regência. Trata-se, portanto, de benefício fiscal que depende de estrita previsão legal e cujo ônus probatório recai sobre aquele que o pleiteia.

Em se tratando de rendimentos do trabalho não assalariado, o art. 6º da Lei nº 8.134/1990 autoriza a dedução de determinadas despesas escrituradas em livro-caixa, a saber: (i) remuneração paga a terceiros com vínculo empregatício e respectivos encargos trabalhistas e previdenciários; (ii) emolumentos pagos a terceiros; e (iii) despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que não estejam vedadas pela própria legislação.

O § 1º do referido dispositivo, com a redação dada pela Lei nº 9.250/1995, ainda estabelece limitações específicas, notadamente a vedação às despesas de locomoção e transporte, exceto no caso de representante comercial autônomo, bem como às quotas de depreciação e a determinadas receitas sujeitas a tratamento especial.

O Regulamento do Imposto de Renda, por sua vez, dispõe em seu art. 73 que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, reforçando o caráter excepcional e condicionado dessas exclusões da base de cálculo.

Desse modo, ao contribuinte cabe comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, não apenas a ocorrência do dispêndio, mas, sobretudo, a sua natureza dedutível segundo os parâmetros legais. A dedução não constitui direito presumido, mas faculdade legal condicionada à demonstração da estrita aderência do gasto ao conceito normativo.

Feita essa introdução, passa-se à análise, em separado, das rubricas glosadas pela fiscalização.

a) Remuneração a terceiros – vínculo empregatício

Nos termos do art. 6º, inciso I, da Lei nº 8.134/1990, somente são dedutíveis, em livro-caixa, as despesas com “remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício”, além dos respectivos encargos trabalhistas e previdenciários.

Esse comando legal não se satisfaz com simples recibos de pagamento. A legislação trabalhista e previdenciária impõe que a contratação de empregados seja formalizada mediante registro em CTPS, recolhimento das contribuições e cumprimento das obrigações acessórias correspondentes. Assim, não é juridicamente possível ao contribuinte pretender deduzir despesas de “empregados” que não foram formalmente registrados, pois isso significaria admitir que um contribuinte se mantenha à margem da legislação laboral e previdenciária e, ainda assim, obtenha benefício fiscal.

No caso concreto, as quantias lançadas em livro-caixa foram justificadas como salários de funcionários, mas não há qualquer comprovação de registro em CTPS, GFIP, guias de recolhimento ou documentos equivalentes. Constatou-se apenas a existência de recibos simples, insuficientes para caracterizar vínculo empregatício formalizado, que é a condição expressamente prevista em lei para a dedução.

A alegação de que valores pagos a Antônio Marcos de Souza e a Fernando José dos Santos não se refeririam a salários, mas a obra civil, não afasta a glosa. Isso porque, nesse cenário, sequer se cogitaria de vínculo empregatício, e tais gastos serão examinados no item seguinte, relativos a benfeitorias em imóvel próprio.

Dessa forma, diante da ausência de comprovação do vínculo empregatício mediante registro regular, mantém-se a glosa efetuada pela fiscalização.

b) Despesas com combustíveis

O recorrente defende a dedutibilidade das despesas com combustíveis, alegando que, sendo médico, necessita deslocar-se entre municípios distintos para o exercício de sua atividade profissional, situação que, em seu entender, se equipararia à do representante comercial, a quem a lei confere tratamento específico. Invoca, ainda, o princípio da igualdade.

Ocorre que a própria legislação de regência estabelece a vedação. O art. 6º, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 8.134/1990, com redação dada pela Lei nº 9.250/1995, dispõe expressamente que **não são dedutíveis, em livro-caixa, as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso do representante comercial autônomo.**

Portanto, ainda que se reconheça a utilidade ou mesmo a necessidade prática desses gastos para a atuação profissional do contribuinte, o certo é que o legislador, em clara opção de política tributária, restringiu o direito à dedução apenas a uma categoria específica — o representante comercial. Não cabe ao julgador administrativo ampliar a exceção legal a outros profissionais, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF).

De igual modo, não procede a alegação de afronta ao princípio da igualdade, pois eventuais distinções no tratamento tributário derivam de norma expressa em lei ordinária, cujo exame de constitucionalidade é reservado ao Poder Judiciário, e não à instância administrativa.

Assim, em razão da vedação legal expressa, deve ser mantida a glosa das despesas com combustíveis escrituradas em livro-caixa pelo contribuinte.

c) Despesas com alimentação

O recorrente sustenta que as despesas com alimentação deveriam ser consideradas dedutíveis, pois realizadas em municípios diversos de sua residência, em razão de deslocamentos para prestação de serviços médicos.

Todavia, a legislação não ampara essa pretensão. O art. 6º da Lei nº 8.134/1990, ao disciplinar as deduções de livro-caixa, não contempla gastos de caráter pessoal como despesas com alimentação. Ao contrário, a dedução só se admite em relação às despesas de custeio indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que não vedadas expressamente em lei.

O dispêndio com alimentação, ainda que realizado fora do domicílio, não constitui requisito indispensável ao exercício da atividade profissional, mas sim despesa pessoal e ordinária do contribuinte, que ocorreria independentemente da percepção de receita. Não se trata, portanto, de despesa diretamente vinculada à fonte produtora dos rendimentos, mas de gasto inerente à manutenção pessoal do contribuinte, sem correlação necessária com a renda tributável.

Assim, deve ser mantida a glosa das despesas com alimentação.

d) Materiais de consumo, manutenção de equipamentos e veículo pessoal

O recorrente insurgiu-se de forma genérica contra a glosa de materiais de consumo e de manutenção de equipamentos, mencionando itens como material de escritório, medicamentos, uniformes de trabalho, consertos de equipamentos e também despesas relacionadas ao veículo de sua propriedade, utilizado para deslocamentos profissionais.

De início, registre-se que despesas dessa natureza, em tese, poderiam ser consideradas como despesas de custeio dedutíveis (art. 6º, III, da Lei nº 8.134/1990). Entretanto, a dedutibilidade depende da comprovação, pelo contribuinte, de sua vinculação direta e necessária à percepção da receita, mediante documentação hábil e idônea, conforme o § 2º do mesmo dispositivo legal e o art. 73 do RIR/1999.

No caso concreto, a impugnação e o recurso foram formulados de maneira genérica, sem individualização de documentos, nem correlação entre cada nota fiscal ou recibo e a rubrica contestada. Cabe destacar que não compete a esta instância administrativa substituir a parte na demonstração de fatos que lhe aproveitam, realizando exame minucioso de documentos não identificados pela defesa. O ônus da prova recai sobre quem pretende a dedução, benefício de caráter excepcional.

Acrescente-se que, entre as despesas questionadas, figuram gastos de manutenção de veículo particular do contribuinte. Tais dispêndios, todavia, não podem ser admitidos como despesa dedutível de livro-caixa. O § 1º, alínea “b”, do art. 6º da Lei nº 8.134/1990 veda expressamente a dedução de despesas de locomoção e transporte, ressalvando apenas a situação do representante comercial autônomo. Desse modo, mesmo que o veículo tenha sido efetivamente utilizado para deslocamentos necessários ao exercício da profissão, a lei não autoriza a dedução desses gastos no âmbito do IRPF.

Portanto, tanto pela ausência de comprovação idônea e específica, quanto pela vedação legal quanto ao veículo particular, deve ser mantida a glosa das despesas de materiais de consumo, manutenção de equipamentos e veículo pessoal.

Multa de ofício de 75%

O contribuinte alega, por fim, que a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 teria caráter confiscatório e violaria o art. 150, IV, da Constituição Federal.

A legislação ordinária, contudo, estabelece de forma clara e vinculante a aplicação da multa de ofício nos casos de lançamento de ofício, sendo a autoridade administrativa obrigada a observá-la. O art. 142, parágrafo único, do CTN dispõe que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, não cabendo ao julgador administrativo afastar dispositivo legal sob fundamento de inconstitucionalidade.

Essa orientação encontra-se consolidada neste Conselho na **Súmula CARF n. 2**, segundo a qual:

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

Assim, não cabe a esta instância apreciar alegações de confisco ou inconstitucionalidade da multa de ofício, matéria reservada exclusivamente ao Poder Judiciário.

Portanto, a exigência da multa de ofício de 75% deve ser integralmente mantida.

4. Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, julgo improcedente o recurso, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator

