



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



**Processo nº** 11080.010692/2008-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-007.188 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de setembro de 2020  
**Recorrente** CLAUDIA NUNES DIAS DA FONTOURA  
**Interessado** FAZENDA PÚBLICA

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

**Ano-calendário: 2003, 2006, 2007**

**DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA.  
CONDIÇÃO.**

Somente é permitida a dedução das contribuições para a Previdência Privada se houver, também, o recolhimento da contribuição para o regime geral de previdência social

**MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO, JUNTO COM MULTA DE OFÍCIO - SÚMULA CARF Nº 147.**

A partir da publicação da Medida Provisória (MP) nº 351/07, apurada a omissão de rendimentos sujeitos ao recolhimento do carnê-leão, é cabível a multa exigida sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, cobrada isoladamente, concomitantemente, com a multa de ofício. Entretanto, as cobranças de multa isolada junto com a multa de ofício, antes da publicação da MP nº 351/07, não se configuram legítimas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para afastar a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício, relativamente aos anos-calendário 2003 e 2006. Declarou-se impedido o conselheiro Ronnie Soares Anderson. Presidiu o julgamento o conselheiro Mário Hermes Soares Campos (Presidente Substituto).

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Juliano Fernandes Ayres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Martin da Silva Gesto, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Cláudia Cristina Noira Passos da Costa, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Mário Hermes Soares Campos (Presidente Substituto).

## Relatório

O caso, ora em revisão, refere-se a Recurso Voluntário (e-fls. 440 a 447), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, interposto pelo Recorrente, devidamente qualificado nos autos, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão n.º 10-37.557, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porta Alegre (RS) (DRJ/POA), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve, em parte, o crédito tributário, cujo acórdão restou assim ementado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*

*Ano-calendário: 2003, 2006, 2007*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL.*

*Excluem-se do lançamento os valores indevidamente informados a maior.*

*DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA PRIVADA.*

*CONDIÇÃO. Somente é permitida a dedução das contribuições para a Previdência Privada se houver, também, o recolhimento da contribuição para o regime geral de previdência social.*

*CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. A ausência de recolhimentos mensais obrigatórios (carnê-leão), incidentes sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas, enseja a aplicação de multa isolada no percentual de 50% do imposto não recolhido.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

### **Da Fiscalização, do Lançamento e da Impugnação**

O relatório constante no Acórdão da DRJ/POA (e-fls. 427 a 432) sumariza muito bem todos os pontos relevantes do procedimento de fiscalização, do lançamento tributário e do alegado na Impugnação pelo ora Recorrente. Por essa razão peço vênua para transcrevê-lo:

*“(…)*

*Contra a contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 361 a 398) referente a Imposto sobre a Renda de Pessoa Física dos anos-calendário 2003, 2006, 2007, no qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 227.612,31, nele compreendido imposto, multa de ofício, juros de mora e multa exigida isoladamente, em decorrência da apuração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, omissão de rendimentos de pensão alimentícia judicial, dedução indevida de despesas do livro caixa (anual e carnê-leão), dedução indevida de previdência privada e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.*

*Tempestivamente, a interessada, por seu representante, apresenta a impugnação da exigência às fls. 403 a 409. Suas alegações estão, em síntese, a seguir descritas.*

1. **Rendimentos:** No ano-calendário 2007 indevidamente tributou a maior os rendimentos de pensão alimentícia em alguns meses, os quais foram

*completamente desprezados pelo Auditor Fiscal no Relatório de Ação Fiscal. Houve a recomposição das bases tributáveis, no entanto, sem considerar o oferecimento a maior de rendimento tributável, conforme demonstra.*

2. **Deduções:** Não foram considerados como dedução da base tributável, os pagamentos realizados à previdência privada nos períodos base de 2006 e 2007, nos valores de R\$ 33.000,00 e R\$ 34.000,00, respectivamente. A contribuinte atende aos requisitos previstos na Lei n.º 10.887/04, que permitem a dedução dos pagamentos realizados a título de previdência privada. As regras para dedutibilidade da previdência privada tratam do recolhimento de contribuições para o regime geral de previdência social, não estabelecendo, em nenhum momento, a condição de segurado ou empregador. É empregadora doméstica a mais de 6 anos, conforme se verifica nos documentos em anexo, configurando-se na condição de contribuinte perante o Órgão Previdenciário.
3. **Multa isolada:** Os cálculos apresentados no Auto de Infração apontam a aplicação de multa tanto sobre os valores apurados no ajuste anual quanto na apuração mensal (carnê-leão), ocasionando o bis in idem, não permitido em nosso ordenamento jurídico. É pacífica a jurisprudência administrativa no sentido que não cabe a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício.”

(...)”

### **Do Acórdão da DRJ/POA**

No Acórdão n.º 10-37.557 (e-fls. 427 a 432), a DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente (vide e-fls. 403 a 408), analisando ponto a ponto da peça de defesa do Contribuinte. Em síntese, a decisão *a quo* conclui:

#### ➤ **Introdução – Delimitação da Lide**

A DRJ/POA aponta que a ora Recorrente não contestou a parte do lançamento como, por exemplo: Omissão de Rendimento de Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas; Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa (vide Relatório Fiscal na e-fls. 373 a 384); *sendo o crédito tributário transferido para o processo n.º 11080.720580/2008-94, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário de e-fl. 425.*

Deste modo, a análise da lide pela DRJ/POA se restringiu ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF no valor de R\$9.075,00 no ano-calendário 2006, no valor de R\$11.275,00 no ano-calendário 2007 e da multa exigida isoladamente nos anos-calendário 2003, 2006 e 2007, conforme Extrato do Processo de fls. 422 a 424.

#### ➤ **Dedução de Previdência Privada**

Neste tópico, a DRJ/POA transcreve o artigo 8º, da Lei n.º 9.250/95<sup>1</sup> e o artigo 11, da Lei n.º 9;532/97<sup>2</sup>, para indicar que a ora Recorrente não faz jus a dedução dos valores pagos à

---

<sup>1</sup> Lei n.º 9.250/95

(...)

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

(...)

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

Entidade de Previdência Privada, uma vez que não contribuiu para regime geral de previdência social ou para qualquer outro regime próprio, sendo o pagamento concomitante das contribuições para o regime geral de previdência social ou regime próprio condição necessária para dedução dos valores pagos a título de previdência privada, nos termos do artigo 11, caput, da Lei n.º 9.532/97.

➤ Rendimentos de Pensão Alimentícia Judicial

A DRJ/POA ao analisar a alegação da ora Recorrente de que em alguns meses, do ano-calendário de 2007, houve tributação a maior dos rendimentos de pensão alimentícia, concluiu que a razão em parte para Contribuinte, pois, *de fato, analisando-se a Tabela 02 – Pensão Alimentícia Paga, página 5 do Relatório de Ação Fiscal, verificasse que os valores declarados pela contribuinte em alguns meses foram superiores aos valores efetivamente pagos (...)*, conseqüentemente o órgão julgador da primeira instância administrativa tributária federal, decidiu que deveria *ser excluído do lançamento, os rendimentos no valor de R\$7.000,00 no ano-calendário 2007, resultando no imposto a ser cancelado de R\$1.925,00 (R\$7.000,00\*27,5%)*.

➤ Multa Carnê-leão

Em relação a alegação da Recorrente de que a cobrança da multa isolada não pode ser cobrada concomitantemente a multa de ofício, a DRJ/POA, após citar o inciso I, do artigo 4º, da Lei n.º 8.134/90 e transcrever o artigo 8º, da Lei n.º 7.713/88 e artigo 44, da Lei n.º 9.430/86, conclui que as duas multas são de ofício: *uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, se for o caso. Isso porque duas são as infrações cometidas declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão-, que têm bases de cálculos distintas. Logo, como o contribuinte deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão, cabível a aplicação da multa isolada.*

➤ Da Conclusão

A DRJ/POA, após todo o exposto, conclui seu Acórdão da seguinte forma:

“(…)

*Diante do exposto, voto por julgar procedente em parte a impugnação na parte litigiosa:*

*a) mantendo o imposto no ano-calendário 2006 no valor de R\$9.075,00;*

*b) alterando o imposto no ano-calendário 2007 para o valor de R\$9.350,00;*

*c) alterando o valor da multa exigida isoladamente nos meses de março, maio, julho, outubro, novembro e dezembro de 2007, como demonstrado:*

---

(…)

<sup>2</sup> Lei n.º 9.532/97

(…)

Art. 11. As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea e do inciso II do art. 8o da Lei no 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual Fapi, a que se refere a Lei no 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. (Redação dada pela Lei n.º 10.887, de 2004)

(…)”

<i>Fato gerador</i>	<i>Multa carnê-leão mantida</i>
<i>mar/07</i>	<i>R\$ 2.738,76</i>
<i>mai/07</i>	<i>R\$ 2.764,88</i>
<i>jul/07</i>	<i>R\$ 2.798,43</i>
<i>out/07</i>	<i>R\$ 2.790,87</i>
<i>nov/07</i>	<i>R\$ 2.834,87</i>

*d) mantendo a multa exigida isoladamente nos anos-calendário 2003, 2006 e nos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho, agosto e setembro de 2007.*

*(...).*”

### **Do Recurso Voluntário**

No Recurso Voluntário, interposto em 16 de maio de 2012 (e-fls. 440 a 447), a Recorrente reitera os termos da sua Impugnação e rebate as conclusões da DRJ/POA, dividindo sua peça recursal nos seguintes capítulos e subcapítulos: \*Dos Fatos; \*Do Direito: I.A – Deduções, I.B- Multa Aplicada; \*Do Pedido.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

## **Voto**

Conselheiro Juliano Fernandes Ayres, Relator.

### **Da Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo o caso de conhecê-lo. Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, tendo a Recorrente tomado ciência do Acórdão da DRJ/POA em 17 de abril de 2012 (Aviso de Recebimento - AR e-fls. 438 a 439) e efetuado protocolo recursal em 16 de maio de 2012 (e-fl. 420), observando o parágrafo único, do art. 5º, do Decreto 70.235, de 1972 e respeitando, assim, o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

### **Do Mérito**

#### **• Introdução – Delimitação da Lide**

Como se verificaremos com o decorrente deste voto, temos que as questões trazidas para análise deste Egrégio Colegiado se referem a Dedutibilidade dos Valores Pagos de Previdência Privada pela Recorrente e sobre a Manutenção da Multa de Isolada anos-calendário 2003, 2006 e nos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho, agosto e setembro de 2007.

- Da Dedutibilidade do Contribuições de Previdência Privada

A Recorrente alega que os valores que pagou a título de previdência privada, nos anos-calendário 2006 e 2007, respectivamente nos valores de R\$33.000,00 e R\$34.000,00, são dedutíveis, uma vez que cumpre os requisitos do artigo 11 da Lei nº 9.532/97, considerando que, na figura de empregadora doméstica, recolheu as contribuições previdenciárias ao regime geral de previdência social a mais de 6 anos e junta, com sua Impugnação, documentação para comprovar tal fato (e-fls. 410 a 417).

Neste giro, a Recorrente construiu uma tese de que o fato de recolher as contribuições previdenciárias para regime geral como empregadora a legitima como contribuinte desta contribuição, conseqüentemente, lhe permite deduzir, da base de cálculo do IRPF, os valores pagos a título de contribuições para entidade de previdência privada, nos termos do artigo 11, da Lei nº 9.532/97, redação dada pelo artigo 13, da Lei nº 10.887/04. Vejamos trechos da peça recursal nestes sentido:

“(...)

*Enfatize-se que as regras para dedutibilidade da previdência privada tratam do recolhimento de contribuições para o regime geral de previdência social, não estabelecendo, em momento algum, a condição de segurado ou empregador.*

*Por conseqüência, sendo o 'contribuinte' aquele que efetivamente contribui, ou paga a contribuição, a ora recorrente se enquadra plenamente nas condições exigidas pelo art. 13 da Lei 10.887/04, fazendo jus à dedução, até o limite de 12% (doze por cento) dos rendimentos tributáveis, dos pagamentos efetuados à Previdência Privada, cancelando-se a glosa fiscal neste ponto.*

(...)”

Pois bem! Observando a redação do vigente artigo 11, da Lei nº 9.532/97, concluímos que as deduções dos valores de contribuições para entidades de previdência privada, só são aceitas quando o Contribuinte tenha o efetivo ônus financeiros das contribuições e, concomitantemente, efetue o recolhimento de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para o regime próprio de previdência social, vejamos a redação do referido artigo:

“(...)

**Art. 11. As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea “e” do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - Fapi, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)**

(...)” **Nosso grifo**

Ao nosso entender, o que o referido artigo 11, da Lei nº 9.532/97, delimitou foi que a dedutibilidade das contribuições às entidades de previdência privada se condiciona ao recolhimento pelo Contribuinte, conjuntamente, de contribuições para a previdência social, na figura de contribuinte - beneficiário das contribuições de aposentadoria social pelo regime geral e não como contribuinte de contribuição previdenciária do regime geral como empregadora.

No caso, em nosso sentir, não foi o objetivo do legislador permitir que qualquer sujeito passivo que realize pagamentos para previdência social possa deduzir, na apuração do seu IRPF, os valores pagos a títulos de contribuições para entidade de previdência privada, mas, sim, apenas os sujeitos passivos de contribuições sociais para regime geral de previdência que estejam recolhendo as contribuições de previdência para regime geral, objetivando ser beneficiar, no futuro, de aposentadoria pelo INSS.

Deste modo, entendemos não prosperar a tese da Recorrente de fazer jus a dedução dos valores pagos a título de contribuições para entidade de previdência privada, por ter recolhido aos cofres públicos contribuição social para regime geral na figura de empregadora doméstica.

Sem Razão à Recorrente sobre esta alegação.

- Da Multa Isolada

Neste capítulo, a Recorrente aduz que a multa isolada aplicada, em concomitância com a multa de ofício, ambas apuradas em face da mesma base de cálculo, não pode se mantida, uma vez que caracterizaria, referida cobrança, *bis in idem*.

Pois bem! Assiste razão em parte à Recorrente, uma vez que, relativamente aos anos-calendário de 2003 2006, nota-se que foi aplicada a multa ofício de 75%, sobre os valores omitidos de remuneração de pensão alimentícia e, ao mesmo tempo, aplicou-se multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, já que o tido de rendimento omitido era sujeito ao carnê-leão, cumulando-se tais multas para o mesmo fato, ocorrendo, assim, *bis in idem*. A incidência sobre a mesma base de cálculo não se mostra permissiva. A questão é que, até a vigência da Medida Provisória (MP) n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, não tínhamos previsão legal para a incidência cumulativa das penalidades.

Por outro lado, em relação ao ano-calendário de 2007, onde, também foi aplicada a multa ofício de 75%, sobre os valores omitidos de remuneração de pensão alimentícia e, ao mesmo tempo, aplicou-se multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, entendemos que esta deverá ser mantida, uma vez que já é pacífico neste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que com a publicação da MP n.º 351/07, convertida na Lei n.º 11.488/07, que alterou o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, passou a ser devida a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, cumulada multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos no ajuste anual. Neste sentido, vejamos a Súmula CARF n.º 147:

*“Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 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%).”*

Por todo o exposto, há razão em parte à Recorrente, quanto a aplicação, concomitante, da multa de ofício e multa isolada nos anos-calendário de 2003 e 2006, porém, devendo ser mantidas a concomitâncias das multas para o ano-calendário de 2007, considerando a publicação da MP n.º 351/07, convertida na Lei n.º 11.488/07.

### Dispositivo

Ante exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

**Juliano Fernandes Ayres**