



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.722379/2014-96
ACÓRDÃO	2102-003.666 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELIEL DE JESUS TEIXEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARGUIÇÃO DE NULIDADE INSTRUÍDA COM ELEMENTOS DE PROVA EM SEU PRÓPRIO CORPO. AUTOS À DISPOSIÇÃO DOS INTERESSADOS. INOCORRÊNCIA.

Constatada que a arguição de nulidade, em seu próprio corpo está instruída com cópia dos textos e documentos que embasam a acusação, não há que se falar em cerceamento de direito de defesa ou lesão à legalidade, demonstrado inclusive que os autos estiveram à disposição do contribuinte, inclusive com obtenção de cópia integral dos autos.

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS. GLOSA.

Resta mantida a glosa de despesas não havendo comprovação com documentos hábeis e idôneos da necessidade da despesa, ante a atividade realizada pelo contribuinte.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. SÚMULA CARF.

A partir de 2007, 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%) conforme Súmula CARF 147.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SÚMULA CARF Nº 14.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. PROCEDIMENTO AUTÔNOMO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais conforme Súmula CARF 28.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo ao patamar de 75%. Vencida a conselheira Vanessa Kaeda Bulara de Andrade (relatora), que deu provimento parcial para limitar a multa de ofício ao percentual de 100%, em face da retroatividade benéfica da lei superveniente. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Débora Fofano dos Santos. Os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula e Yendis Rodrigues Costa manifestaram a intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Assinado Digitalmente

Débora Fofano dos Santos – Redatora designada

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Debora Fofano dos Santos (substituto[a] integral), Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Jose Marcio Bitte, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Debora Fofano dos Santos.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de fls. 839/870, para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física Exercício 2011, ano-calendário 2010, no valor total de R\$ 1.053.019,10, incluídos multa de ofício de 150%, multa isolada e juros de mora calculados até 04/2014.

Houve representação fiscal para fins penais.

Conforme constou na decisão de piso, a ciência do contribuinte sobre a autuação se deu por Edital, após tentativas infrutíferas de ciência no seu domicílio fiscal, “do Termo de início de fiscalização, às fls. 11/15, onde foi instado a informar, relativamente ao ano-calendário 2010, os valores mensais recebidos de pessoas físicas, os valores mensais de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas, apresentar cópias dos comprovantes de pagamentos fornecidos pelas fontes pagadoras e apresentar o Livro Caixa, corroborado pelos documentos pertinentes.”

Houve impugnação de fls. 1181/1195.

Sobreveio acordão de fls. 1774/1789 que, por maioria de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo parte remanescente da cobrança. Do referido remanescente, uma parte foi objeto de parcelamento, pelo contribuinte, alocada no PAF 18208-085.058/2015-49 (fls. 2029/2031). A parte mantida do crédito tributário foi objeto de recurso voluntário (fls. 1797/1811), com juntada de documentos. Alegou-se:

(i) em *preliminares*, nulidade do auto em razão de ferir o princípio da legalidade por não observar a Portaria MF/SRF 6.087, de 21 de novembro de 2005, que regula os procedimentos fiscais;

(ii) no *mérito*, alegou que:

(a) na condição de advogado trabalhista em pleno exercício de sua profissão, exercendo-a como profissional liberal em parceira e consórcio com outros advogados, aufere rendimentos e, apesar de documentar despesas de custeio lançadas em "livro caixa próprio, juntamente com as notas fiscais e recibos, foram glosadas indevidamente.

(b) discorre sobre o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade,

(c) pedido de perícia e diligência que foi ignorado,

(d) sobre a multa de ofício agravada, que a fiscal não pode "presumir" que o impugnante agiu dolosamente por mera estatística, como demonstra em "GRÁFICO". Tão somente por ter apurado em diligência rendimentos superiores ao declarado, nem SUPOR a intenção de prejudicar ou agir dolosamente, tendo o recorrente, em 18.03.2014, apresentado resposta aos questionamentos da fiscal,

(e) da multa de 50% ser confiscatória, à título de não recolhimento do carnê leão,

(f) seja anulada e arquivada a representação fiscal para fins penais.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

PRELIMINARES

1. Nulidade do auto de infração por inobservância de norma - Princípio da Legalidade

O recorrente alega:

- i. ter sido intimado do procedimento fiscal em 01/11/2013,
- ii. que referido procedimento (com duração de até 120 dias) teve como data de encerramento o dia 06/05/2014,
- iii. que não houve prorrogação do MPF como prevê o art. 13 da Portaria 6.087/2005
- iv. que o agente fazendário responsável pelo procedimento fiscal não forneceu, no primeiro ato de ofício praticado, o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação, contendo o MPF emitido e as prorrogações efetuadas.

Em que pesem as alegações do recorrente, acerca da nulidade do procedimento fiscal em razão de omissão de entrega do demonstrativo de emissão e de prorrogação do procedimento fiscal, não há pertinência. Destaco a própria decisão de piso (fls. 1780):

"Observa-se que o auto de infração foi lavrado sob a ordem do MPF nº 05.1.01.00-2013-00934-1, identificado no Termo de início do procedimento fiscal, às fls. 11, com a disponibilização do código de acesso nº 10853909, emitido em 21/10/2013, com validade de prorrogações até 18/06/2014, às fls. 1.768.

Verifica-se ainda que o contribuinte foi cientificado por meio postal do Termo de início do procedimento fiscal e da existência do MPF nº 05.1.01.00-2013-00934-1 em 06/11/2013, às fls. 15, tendo sido reintimado duas vezes e em resposta de 24/01/2014 fez referência ao MPF nº 05.1.01.00-2013-00934-1, às fls. 670.

Assim, não resta dúvida de que o contribuinte foi devidamente cientificado do MPF e mediante o código de acesso que lhe foi disponibilizado no referido instrumento, poderia verificar a validade e autenticidade do MPF, por meio de consulta na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet (anexada às fls. 1.768), que lhe permite verificar o período e tributo objeto de fiscalização, o auditor responsável pela execução do procedimento e o prazo para sua conclusão." – destaque desta Relatora

Ademais, em razão de reiteradas decisões no mesmo sentido¹, o CARF sumulou o tema no sentido de que a irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. Destaco e aplico, desde já, a Súmula CARF 171, aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021, com vigência em 16/08/2021:

“Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).”

Quanto aos atos proferidos durante o processo administrativo tributário, não se comprovou prejuízo ao contribuinte. Verifica-se que o processo em si foi instruído com a documentação que embasou a acusação, os autos estiveram à disposição do Interessado, inclusive se necessário, com obtenção de cópia integral dos autos.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

MÉRITO

2. Glosa indevida de despesas de custeio

O recorrente teve seis tipos de despesas de custeio glosadas, a serem:

- i. de salário (que seriam parceiros e não autônomos ou empregados),
- ii. de pequeno valor (que não haveria recibos/notas fiscais, mas apenas anotações),
- iii. em nome de terceiros (apesar de serem contas de consumo, não foram comprovados se tratar de uso na atividade do recorrente),
- iv. com material de escritório (cupons fiscais ou notas fiscais sem identificação do consumidor),
- v. gasto com depósito (comprovante não especificou os serviços prestados),
- vi. com TV Hbuster e material de informática (não são despesas de custeio)

¹ Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.

Com base na documentação dos autos e o recurso reiterar as mesmas razões da defesa, mantendo a decisão de piso, com base no art. 114, §12, I do RICARF, que possibilita a este julgador fundamentar a decisão, mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Assim, mantenho a glosa das despesas de custeio pelas razões já apontadas nas fls. 1783/1785, que reproduzo a seguir:

“(…)

III.1. Despesas com salário

O contribuinte foi intimado a apresentar comprovação de vínculo empregatício com os funcionários que utilizou na dedução como despesas com salários no Livro Caixa, meses de janeiro a dezembro de 2010, tendo apresentado dentre outros documentos, contratos de parceria celebrados com Leonardo Bispo Ferreira, Danilo de Jesus Teixeira e Hugo Cezar da Silva Teixeira, juntamente com recibos de adiantamento de honorários pagos aos “parceiros”.

Necessário verificar se esses pagamentos se enquadram no grupo relativo à “remuneração paga a terceiros”, constante do art. 75, inciso I. O entendimento é de salário pago em retribuição ao trabalho prestado bem como os respectivos encargos, decorrentes de vínculo empregatício, razão pela qual não se enquadram os pagamentos de honorários a parceiros nesse dispositivo legal.

Esclareça-se, ainda, que podem ser deduzidos os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora (art. 75, III). De acordo com o Parecer Normativo CST nº 392/70, no recibo de tais pagamentos deve ser especificada a natureza dos serviços citados, para que seja possível a verificação de sua necessidade para a percepção dos rendimentos declarados, e consequente caracterização como despesa dedutível da forma definida pelo inciso III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27/12/1990.

É importante esclarecer que a expressão “despesas necessárias” deve aí ser entendida como “despesas indispensáveis”, e não apenas “convenientes”. Assim sendo é que a opção do contribuinte de contratar outros profissionais para atuarem em conjunto nas causas trabalhistas, não pode ser confundida com “necessidade”, nos termos expostos, visto se tratar de pessoas físicas que decidiram se unir para atuar em conjunto nos processos judiciais, cada uma mantendo sua qualidade de profissional autônomo.

Vê-se que no caso, os recibos de pagamento de adiantamentos de honorários e contratos de “parceria”, às fls. 978/1144, referem-se a rateio dos honorários entre as partes no exercício de atividades de advocacia no escritório do contribuinte.

Ora, os pagamentos efetuados pelo contribuinte aos seus “parceiros” nada mais é que o repasse das receitas auferidas pelas partes, na proporção que lhes cabia,

não sendo possível sua dedução como despesa com pessoal, por falta de amparo legal.

Frise-se que a fiscalização considerou como omissão na Tabela I (valores não escriturados no Livro Caixa), às fls. 842, o valor constante dos recibos apresentados pelos diligenciados, no percentual cabível ao contribuinte a título de honorários advocatícios.

Em relação à Tabela II (valores escriturados em Livro Caixa), deve-se efetuar o ajuste na omissão apurada, com base nas provas coligidas pela fiscalização, tendo em vista que os recibos anexados ao processo comprovam que o contribuinte em alguns casos, incluiu os honorários dos outros advogados como rendimentos em seu Livro Caixa, conforme descrito abaixo:

(...)

Assim, a diferença apurada nos referidos meses deve ser alterada, conforme planilha demonstrativa anexa ao presente acórdão, às fls. 1772/1773.

Quanto aos pagamentos efetuados à secretaria e ao estagiário também deve ser mantida a glosa por falta de comprovação do vínculo empregatício.

III.2. Despesas de pequeno valor

O contribuinte em resposta à intimação para comprovar gastos com correspondência, serviço de informática, táxi, combustível e material de escritório, informou que por se tratar de serviços de pequeno valor, não foram emitidos recibos ou notas fiscais, controlando os gastos apenas com anotações.

Desta forma, ainda que admitidas diversas dessas despesas como necessárias à percepção das receitas decorrentes da prestação de serviços de advocacia, o contribuinte deixou de apresentar prova documental das mesmas, razão pela qual se mantém a glosa.

III.3. Despesas em nome de terceiros

As despesas dedutíveis devem ser aquelas incorridas pelo contribuinte, comprovada por documentos contendo a identificação completa do consumidor e desde que indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, mantendo-se, portanto, a glosa das despesas com luz, aluguel, condomínio, IPTU, telefone, por estarem em nome de terceiros, às fls. 1271/1273, 1277/1278, 1282/1300, 1307/1309 1315/1317, 1320/1321, 1323, 1325, 1331/1337, 1342/1344, 1351/1353, 1358/1360, 1365, 1369, 1374/1376, 1381/1382, 1391/1393, 1398/1402, 1405/1406, 1416/1421, 1429/1430.

O contribuinte poderia ter apresentado contrato de aluguel das salas 128 e 129, situadas na Avenida Antonio Carlos Magalhães, 1034, por exemplo, para comprovar que ainda que em nome de terceiros, diversos desses gastos foram ônus suportados pelo próprio impugnante e mesmo intimado e reintimado não apresentou à fiscalização os referidos contratos. Além disso, os boletos de cobrança do aluguel pago à Construtora Pinheiro tem como locatário o Sr. Jorge

Francisco Medauar Filho, a quem caberia a dedução de tal despesa se comprovada.

III.4. Despesas com material de escritório

Foram apresentados cupons fiscais ou notas fiscais sem identificação do consumidor, por isso não aceitas como comprobatórios de despesas do Livro Caixa, já que não provada ter sido efetuada pelo contribuinte.

III.5. Recibos de depósito

Não restou provado a que título ocorreu o pagamento, já que o comprovante de depósito não especifica os serviços prestados e tampouco comprova sua natureza de despesa de custeio.

III. 6. Glosa TV Hbuster e material de informática

Não se enquadra como despesa de custeio, os bens duráveis do ativo permanente com vida útil superior a um ano, como é o caso da TV e os materiais de informática, devendo ser mantida a glosa.”

3. Inobservância do Princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade

O tema alegado já foi sumulado por este Tribunal, razão pela qual, *não conheço* do recurso, nesta parte, aplicando de imediato a Súmula 2, com base no art. 114, §12, II, do RICARF:

Súmula CARF nº 2²

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

4. Produção de provas – pedido de perícia e diligência ignorado

Da mesma forma que o item anterior, o tema alegado já foi sumulado por este Tribunal, razão pela qual *mantenho* a decisão de piso e aplico de imediato a Súmula 2, com base no art. 114, §12, II, do RICARF:

Súmula CARF nº 163³

² Aprovada pelo Pleno em 2006 e acórdãos precedentes: nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

³ Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 com efeito vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021 e acórdãos precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

5. Multa qualificada de ofício

O recorrente alega que a fiscal não pode "presumir" que houve ação de forma dolosa, "por mera estatística", como demonstra em "GRÁFICO".

Em que pesem tais alegações, em verdade, não se tratou de mera estatística, mas aferição do montante recebido pelo recorrente *versus* o quanto foi, de fato, declarado, em DIRPF.

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, especificamente às fls. 841/844 e fls. 853/855, a meu ver, restou demonstrado o dolo do contribuinte, na medida em que, ao deixar de declarar, um percentual relevante em relação aos rendimentos que se recebeu, sem justificar a origem, agiu realmente, com a intenção para tal; assumiu o risco da ação, no conceito puramente, do dolo. Resta clara a intenção de que a não declaração da (maioria) de seus rendimentos obtidos pela atuação como advogado, foi intencional e não mero erro de preenchimento, escusável.

Com base na documentação dos autos e o recurso reiterar as mesmas razões da defesa, mantenho a decisão de piso, mas aplico a *redução* do percentual da multa qualificada de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação original alterada pelo art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, com base também na alínea "c" do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

6. Natureza confiscatória da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão (50%)

Da mesma forma que o item 04 acima, o tema alegado já foi sumulado por este Tribunal, razão pela qual *mantenho* a decisão de piso e aplico de imediato a Súmula 147, com base no art. 114, §12, II, do RICARF:

Súmula CARF nº 147⁴

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%).

⁴ Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019 com efeito vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020. Acórdãos Precedentes:
2401-005.139, 2202-004.088, 2301-005.113, 2201-002.719 e 9202-004.365.

7. Anulação e arquivamento da representação fiscal para fins penais

Da mesma forma que o item acima, o tema alegado já foi sumulado por este Tribunal, razão pela qual *mantenho* a decisão de piso e aplico de imediato a Súmula 28, com base no art. 114, §12, II, do RICARF:

Súmula CARF nº 28⁵

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade e no mérito, dou parcial provimento para reduzir o percentual da multa qualificada lançada em 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a alteração dada pela lei nº 14.689, de 2023.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

VOTO VENCEDOR

Conselheira Débora Fófano dos Santos, redatora designada

Não obstante as razões e fundamentos legais do voto da conselheira relatora, fui designada a apresentar a redação do voto vencedor especificamente em relação à multa de ofício qualificada.

Em seu recurso o Recorrente defende que (fl. 1.802 e pág. PDF 1.800):

(...)

A fiscal não pode "presumir" que o impugnante agiu dolosamente por mera estatística, como demonstra em "GRÁFICO". Tão somente por ter apurado em diligência rendimentos superiores ao declarado. Assim como não pode SUPOR que o impugnante fez com intuito de prejudicar ou agir dolosamente.

(...)

⁵ Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009 com efeitos vinculantes, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010 e Acórdãos Precedentes: nº 303-33810, de 05/12/2006 Acórdão nº 296-00105, de 10/02/2009 Acórdão nº 201-81384, de 03/09/2008 Acórdão nº 106-16727, de 23/01/2008 Acórdão nº 201-78848, de 09/11/2005 Acórdão nº 106-13820, de 18/02/2004.

Inicialmente convém trazer à colação o motivo ensejador da qualificação da multa de ofício apontado no Relatório Fiscal e reproduzido no excerto abaixo (fls. 853/854):

(...)

7— MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

De acordo com o relatado no item 3 do presente Termo de Verificação Fiscal, após todos os procedimentos adotados não restam dúvidas quanto à prática de infração fundamentada na apresentação de Declarações de Ajuste Anual, omitindo receita com a finalidade de redução da base de cálculo do imposto de renda. Esta prática tinha como intuito diminuir o imposto a pagar.

Restou comprovado nos autos que o fiscalizado omitiu rendimentos que deveriam constar em sua declaração de ajuste anual de imposto de renda pessoa física, no momento em que sistematicamente omitiu o recebimento de honorários de várias ações judiciais nas quais atou como advogado no curso do ano-calendário de 2010.

Os contribuintes, pessoas físicas, estão obrigados, dentro de pré-definidas hipóteses, a prestar informações ao Fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente declarações de rendimentos, sendo as informações nelas prestadas de sua exclusiva responsabilidade. Quanto à qualificação das multas de ofício, a Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, estabelece:

(...)

Consideramos que fica evidenciado o intuito de fraude, na medida em que o contribuinte não declarou a totalidade de seus rendimentos omitindo total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes da pessoa jurídica de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos devidos por lei.

No gráfico abaixo fica demonstrado que o fiscalizado deixou de oferecer a tributação do imposto de renda 69% dos rendimentos auferidos de pessoas físicas no ano-calendário de 2010.

(...)

Assim, nesta situação, efetuamos o lançamento de ofício com a aplicação da multa de 150%, sobre os rendimentos que foram omitidos pelo fiscalizados em vários meses do ano-calendário de 2010, conforme determina o inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99 — Decreto 3.000 (art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96) onde está estabelecido que nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, cabe a aplicação da multa de 150%, sem prejuízo da devida Representação Fiscal para Fins Penais, por ter ocorrido, em tese, o crime contra a ordem tributária.

(...)

Extrai-se da reprodução acima que o que motivou a autoridade lançadora a aplicar a multa de ofício duplicada, no percentual de 150%, **resumiu-se tão-somente** no fato do contribuinte ter deixado de oferecer à tributação parte substancial de seus rendimentos auferidos de pessoa física. Ou seja, **não houve por parte do fisco** a comprovação do evidente intuito fraude por parte do sujeito passivo, apto a ser enquadrado em uma das situações dos referidos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964.

Neste sentido, aliás, é o teor da Súmula CARF nº 14, abaixo reproduzido, de observância obrigatória por parte dos membros deste Colegiado, a teor do disposto artigo 123, § 4º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023⁶:

Súmula CARF nº 14

Aprovada pelo Pleno em 2006

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

De se ressaltar que a referida súmula não estabelece um percentual mínimo ou máximo para que a omissão de rendimentos seja passível de qualificação de multa. O único requisito a ser cumprido é a necessidade de comprovação, por parte da autoridade lançadora, do evidente intuito de fraude do contribuinte, o que não se verificou nos presentes autos.

Em vista destas considerações, a multa aplicada deve ser reduzida ao percentual de 75%.

Conclusão

Por todo o exposto e tudo que consta dos autos, voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício aplicada ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula

⁶ Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

(...)

§ 4º As Súmulas de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Em que pese a notável fundamentação exarada pela i. relatora, tenho que merecem destaque e plausibilidade as considerações feitas no voto divergente pela i. conselheira Débora Fófano dos Santos, especialmente no que concerne à apuração e comprovação da conduta dolosa do contribuinte recorrente, à luz do caso concreto.

Nesse sentir, tenho por pertinente considerar que a imposição da multa qualificada deve ser feita com extrema cautela.

Do ponto de vista jurídico, o artigo 112 do CTN determina que, em caso de dúvida, a interpretação mais favorável ao acusado deve prevalecer.

Além disso, o dolo não pode ser presumido, devendo ser devidamente comprovado. Sob o aspecto probatório, os indícios apresentados foram baseados em meros dados gráficos, despidos de provas robustas ou até mesmo indícios da conduta dolosa, eis que não vislumbro evidências objetivas que demonstrem, de forma incontestável, o dolo do recorrente.

A jurisprudência do CARF estabelece que a aplicação da multa qualificada, prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, somente é justificada quando há claro intuito de fraude, conforme definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Como fundamentado no voto divergente, a Súmula nº 14 do CARF reforça que a mera omissão de rendimentos, sem comprovação do dolo, não pode levar à qualificação da multa.

Diante disso, entendo, assim como exposto no voto divergente que multa deve ser desqualificada, aplicando-se apenas a multa de ofício regular de 75%, ao invés da multa qualificada.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa

1. Cuida-se de recurso interposto, mas esta declaração de voto se “limitará” contra lançamento de ofício com aplicação de multa qualificada no percentual de 150%, com fundamento no art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, em razão da omissão de rendimentos percebidos de pessoas físicas, no exercício da advocacia.
2. A autoridade fiscal entendeu configurado o dolo do contribuinte, e, por consequência, aplicável a penalidade agravada, sob a justificativa de que a omissão foi substancial e sem justificativa documental.

3. **Com a devida vênia, divirjo integralmente da conclusão exposta no voto condutor, por violar frontalmente princípios constitucionais tributários e por não observar os requisitos legais estritos para a configuração da multa qualificada.**

DA CONFIGURAÇÃO LEGAL DA MULTA QUALIFICADA: NECESSIDADE DE CONDUTA DOLOSA ESPECÍFICA

4. Nos termos da legislação de regência — especialmente os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 —, a aplicação da multa qualificada exige mais do que a constatação de omissão de rendimentos ou simples inconsistências nas declarações fiscais. **Exige a comprovação cabal de conduta dolosa, consciente, deliberada, voltada à prática de sonegação, fraude ou conluio.**
5. Esse elemento subjetivo deve ser demonstrado de forma inequívoca, mediante prova nos autos de conduta que transcendia a infração tributária ordinária. Não se trata de presunção de dolo por volume ou por “estatística”, mas da necessidade de descrição clara de atos fraudulentos, utilização de meios artificiais, falsidade material ou ideológica, interposição de terceiros, documentos inidôneos, entre outros.
6. No caso concreto, não se vislumbra nos autos qualquer indicativo objetivo da prática de sonegação qualificada, fraude ou conluio, tal como definido na legislação de regência. A fiscalização baseou sua conclusão em valores na sua maioria não declarados pelo contribuinte em sua DIRPF.
7. Não há indícios de falsificação documental, não há uso de artifícios para ocultar rendimentos, tampouco há relato de interposição de pessoas ou simulação. **Trata-se de mera omissão de receitas.** Como tem reiteradamente decidido este Conselho, a omissão de receita, por si só, não autoriza a aplicação da penalidade qualificada, por faltar-lhe a conduta adicional dolosa exigida para configurar a infração qualificada.
8. Essa é, inclusive, a orientação firmada pelas Súmulas CARF nº 14, 25 e 34, cuja inteligência reafirma que a multa agravada exige prova inequívoca de conduta qualificada, que deve estar claramente descrita no auto de infração ou termo de verificação fiscal, vejamos:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE

9. A aplicação da multa no percentual de 150%, nos termos em que proposta, **ofende a vedação constitucional ao confisco tributário**, prevista expressamente no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.
10. O Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente decidido que a **imposição de penalidade pecuniária deve observar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**, sob pena de se configurar efeito confiscatório. Nesse sentido, é firme o entendimento de que multas tributárias não podem exceder 100% do valor do tributo devido, sob pena de serem tidas por inconstitucionais.
11. Ora, sendo o tributo em questão de natureza patrimonial, qualquer penalidade que ultrapasse esse limite deve ser examinada com máximo rigor, sob pena de se incorrer em **excesso sancionatório, violando não apenas a Constituição, mas a própria função educativa e dissuasória da sanção**.
12. Não se pode admitir que o Estado, sob o argumento de coibir infrações tributárias, aplique penalidades em percentual superior ao tributo exigido sem comprovar dolo qualificado, extrapolando os limites da razoabilidade e, em última instância, exercendo poder de punição de forma desproporcional e confiscatória.

DA RETROATIVIDADE BENIGNA E DA APLICAÇÃO DA LEI Nº 14.689/2023

13. A recente alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023, ao reformular a sistemática da multa qualificada, reconhece legislativamente que o percentual de 150% deve ser reservado apenas à hipótese de reincidência qualificada. Nos demais casos de conduta qualificada, a penalidade foi fixada em 100%.
14. Assim, o novo inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 deve ser aplicado retroativamente aos lançamentos ainda não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Trata-se de hipótese típica de retroatividade benigna, plenamente reconhecida pela doutrina e jurisprudência.
15. Mais que isso: a própria sistemática atual evidencia que o percentual de 150% só se justifica em situações de maior gravidade — isto é, quando há reincidência, dentro do prazo de dois anos do lançamento anterior, o que não se verifica no presente caso.
16. Diante de todo o exposto, voto por afastar integralmente a aplicação da multa qualificada de 150%, por ausência de comprovação de conduta dolosa específica, por ofensa à vedação constitucional ao confisco, e por incompatibilidade com a nova sistemática instituída pela Lei nº 14.689/2023.
- 17. Voto, portanto, pela substituição da multa de 150% pela multa ordinária de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96,** respeitando-se, a súmulas CARF nº 14, 25 e 34, o devido processo legal, os princípios da legalidade, da razoabilidade e da não confiscatoriedade, e sobretudo, a garantia constitucional de que nenhuma penalidade será imposta sem prova robusta e concreta da infração dolosa que a justifique.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Yendis Rodrigues Costa