



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10980.006475/2007-51  
**Recurso n°** - Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-002.456 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de julho de 2014  
**Matéria** IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS  
**Recorrente** CARLOS ROBERTO RIBAS SANTIAGO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**  
Exercício: 2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. VIOLAÇÃO NÃO PROVADA.

Inexistindo violação às disposições contidas no art. 142, do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se identificando no instrumento de autuação nenhum vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, iniciado com a impugnação do auto de infração. Não existe cerceamento do direito de defesa durante a ação fiscal, procedimento inquisitório que não admite contraditório.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. VIA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO. MATÉRIA SUMULADA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2 e art. 62 do Anexo II do RICARF).

DESPESA NÃO RECONHECIDA ESCRITURADA EM LIVRO CAIXA. DESPESAS COM PAGAMENTO DE PROFISSIONAIS PRESTADORES DE SERVIÇO.

São dedutíveis 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 e desde que devidamente comprovados por documentação idônea.

JUROS SELIC

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Eduardo Tadeu Farah, Nathalia Mesquita Ceia, Francisco Marconi de Oliveira, Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado). Ausente, justificadamente, os Conselheiros Gustavo Lian Haddad e Odmir Fernandes (Suplente convocado).

## Relatório

Trata-se este processo do Auto de Infração (fl. 32 a 43) contra o contribuinte acima identificado para apurar o IRPF do exercício 2003, no valor de R\$ 45.047,68, acrescido de multa de ofício de 75% (R\$ 33.785,46) e multa isolada (R\$ 2.0836,02), sobre os quais incidem juros de mora. As infrações são as deduções pleiteadas indevidamente com despesas médicas e com Livro Caixa.

A glosa da despesa médica se refere a R\$ 477,00, pago a Luciana Ventura de Camargo, tendo em vista que o recibo apresentado não identifica quem pagou a despesa e a quem foi prestado o serviço.

No Livro Caixa foram glosadas as seguintes deduções: R\$ 2.320,00 de Delmo Alves de Oliveira, referente honorários contábeis anuais, considerando que não foi comprovado vínculo empregatício; R\$ 154.667,27 referente a pagamentos mensais a pessoas físicas, nos 12 meses do ano, sem comprovação do vínculo empregatício (R\$ 5.000,00 de Adalberto Caramori Petry; R\$ 4.000,00 de Ana Beatriz Ramalho de Oliveira; R\$ 3.000 de Fabiano Archegas; R\$ 4.000,00 Israel Caetano Sobrinho; R\$ 1.500,00 de José Carlos Pereira Marconi da Silva; R\$ 5.000,00 de Mauro Joselito Brodin; R\$ 6.000 de Oderci José Bega; R\$ 4.000,00 de Raphael Zarpelon; R\$ 2.000,00 de Rosemeire Arseli; R\$ 4.000 de Fabiano Silveira Abagge; e R\$ 25.500,00 de Rodrigo Abagge Santiago).

O contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação, na qual alega, preliminarmente, desigualdade de tratamento. No mérito, que a remuneração paga a terceiros sem vínculo empregatício, apesar de não estar tipificada na Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, é despesa de custeio necessária e imprescindível à manutenção da fonte pagadora. Diz que no seu caso, são pagamentos feitos ao contador e a advogados autônomos que de maneira direta colaboraram na execução dos serviços prestados às fontes pagadoras. Também se insurge contra a glosa de R\$ 477,00, por suposto vício contido no recibo de pagamento, e contra as glosas de R\$ 499,62 da Puropane Panificadora e Confeitaria Ltda e de R\$ 5.845,85 da Planeta Azul Turismo.

Em 17 de dezembro de 2007, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), considerando que dentre essas glosas, destacam-se aquelas relativas a pagamentos feitos a terceiros, consoante documentos de fls. 47/62, e que dizem respeito à "partilha de honorários advocatícios", determinou o retorno dos autos à unidade de origem para que o interessado fosse intimado a apresentar, em relação a estes "recibos de quitação anual", os respectivos contratos de parceria, a indicação pormenorizada de todas as causas e dos seus valores, a prova da efetiva participação dos emitentes dos recibos (petições, participação em audiências e outros atos do processo), bem como comprovasse o efetivo recebimento dos honorários e os respectivos repasses (desembolsos) aos parceiros (cópias de cheques, transferências bancárias, saques em conta corrente, etc.). Assim, o processo foi baixado em diligência (fl. 127), tendo retornado com as informações e documentos de fls. 128/134.

Na resposta a intimação, o contribuinte respondeu que a solicitação de documentos pelo Fisco visando a sanear eventual falha da defesa por certo estaria vedada, uma

vez que tal iniciativa configuraria o tipo penal da advocacia administrativa, impondo assim a responsabilização do agente faltoso, salvo se o mesmo tratamento estivesse sendo dispensado a todo e qualquer contribuinte que, não se conformando com a autuação a ele endereçada, a tenha impugnado, já que, se para o contribuinte/impugnante a apresentação de documentos preclui tão-logo exaurido o prazo de trinta dias concedido ao oferecimento de sua impugnação, conferir-se ao Fisco o direito de exigir documentos após o decurso de mais de sete meses de recebida a peça impugnativa e quase um ano da lavratura do auto de infração constitui-se em praxe administrativa que desafia o princípio da moralidade administrativa, como a seguir transcrito:

[...]

Nesse rumo, inicialmente pede-se vênia a Vossa Senhoria para se afirmar que a solicitação de documentos levada a efeito por iniciativa dos ilustres auditores Matheus R. da Costa e Anair Tambosi causa, no mínimo, estranheza.

De fato, tendo o lançamento em debate sido realizado mediante a lavratura, em 07/03/2007, de auto de infração, ocasião em que todos os documentos de natureza fisco-contábil considerados necessários ao assentamento dos fatos, à verificação da ocorrência do fato gerador, A determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido, A identificação do sujeito passivo e à propositura da penalidade cabível, foram todos apresentados e apreciados pelos agentes do Fisco, que vem, agora, decorridos quase um ano daquela atividade, exigir nova apresentação de documentos, estranheza é o mínimo que tal proceder pode suscitar.

Por outro lado, concessa venha, postura desse naipe afronta os princípios administrativo-constitucionais da eficiência e da impessoalidade, salvo, é claro, em relação a esse último, se o mesmo tratamento estiver sendo dispensado a todo e qualquer contribuinte que, não se conformando com a autuação a ele endereçada, a tenha impugnado.

Demais disso, se é à defesa que se pretende render homenagens com a discutida solicitação, assim está redigido o § 4º do artigo 17 do Decreto 70.235/72:

"§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos."

De modo que, mesmo se preenchidos quaisquer dos requisitos acima, a solicitação de documentos pelo Fisco visando a sanear eventual falha da defesa por certo está vedada, uma vez que tal iniciativa configuraria o tipo penal da advocacia administrativa, impondo assim a responsabilização do agente faltoso.

Por outro lado, se a solicitação em debate foi feita em favor do Fisco. Quer dizer, visando a desconfigurar quaisquer das alegações feitas pela defesa, a solicitação se mostra descabida sob vários aspectos.

Com efeito, se para o contribuinte/impugnante a apresentação de documentos preclui tão-logo exaurido o prazo de trinta dias concedido ao oferecimento de sua impugnação, conferir-se ao Fisco o direito de exigir documentos após o decurso de mais de sete meses de recebida a peça impugnativa e quase um ano da lavratura do auto de infração constitui-se em praxe administrativa que desafia, --- para dizer o menos ---, o princípio da moralidade administrativa.

Tampouco se diga que o entendimento supra vai de encontro ao poder conferido ao Fisco pelo artigo 29 do Decreto 70.235/72: "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias", uma vez que a exigência em tela deixa exclusivamente sob encargo do contribuinte/impugnante, tomando-lhe tempo e esforço, a coleta e a apresentação de documentos cujo interesse restou demonstrado pela relatoria do feito. Vale dizer, de interesse da Administração.

Assim sendo, juridicamente não se mostra cabível e, por consequência, é insustentável a pretensão consubstanciada na Intimação 88/2008.

Demais de todo o alegado, vigendo em sede tributária o princípio do *in dubio pro contribuinte*, e fiel o julgador ao princípio da impessoalidade, dúvidas surgidas após a apresentação da defesa não de ser dirimidas em favor desta, jamais o contrário.

Por outro lado, a matéria discutida nos autos diz respeito à glosa indevida de despesas, não se o contribuinte/impugnante possui ou não "contratos de parceria" com outros profissionais da advocacia. Ou será que a figura do contrato verbal não vige no ordenamento jurídico pátrio.

No caso telado, a exigência consubstanciada na Intimação 88/2008 se mostra ainda mais destituída de fundamentos, pois à sociedade provou-se que os pagamentos realizados pelo contribuinte constam das declarações de renda dos favorecidos, não se podendo, por isso, cogitar-se de qualquer prejuízo à Fazenda Pública.

De qualquer maneira, a fim de se contribuir para o definitivo esclarecimento de quaisquer dúvidas tem-se a dizer em relação ao solicitado na indigitada intimação que:

1º É praxe entre os profissionais da advocacia, ante a impossibilidade de comparecimento a uma audiência, solicitar a um outro colega profissional que o substitua, não implicando tal proceder na firmatura formal de "contratos de parceria", cabendo, entretanto, ao profissional responsável pela reclamatória, pagar ao profissional que atendeu a audiência em que não pode pessoalmente comparecer.

2º As causas nas quais o intimado figurou na qualidade de patrono no ano de 2002 são de pleno conhecimento dessa repartição fiscal: seja pelo fato de haver sido disso informada pela Justiça do Trabalho, seja pelo fato de as fontes pagadoras terem oferecido as respectivas DIRF, seja, ainda, por haver o intimado tudo declarado ao Fisco em sua DRPF;

3º Por fim, a prova da efetiva participação dos emitentes dos recibos de honorários, o recebimento de tais valores e os desembolsos correspondentes, os quais se fizeram das mais diferentes formas, deriva da própria emissão de tais comprovantes, uma vez que fosse de outro modo não teriam sido contabilizados no Livro Caixa apresentado à fiscalização quando da lavratura do Auto de Infração.

Apresentadas, pois, as razões supra, e desde muito ofertados todos os documentos fiscais e contábeis relativos ao tema em debate, espera o intimado o julgamento de seu feito para, porventura não acolhidas em primeira instância as razões de seus inconformismos, vê-lo definitivamente julgado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes.

Os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Curitiba (PR), por meio do Acórdão do 06-17.054 (fls. 319 a 337), de 11 de março de 2008, rejeitaram as preliminares e, no mérito, consideraram parcialmente procedente o lançamento, mantendo a exigência de R\$ 44.409,68 de imposto, de R\$ 33.307,26 de multa de ofício de 75% e os respectivos acréscimos legais.

A decisão recorrida acatou a dedução dos honorários contábeis, tendo em vista tratar-se de serviços prestados normalmente por profissional liberal, sem vínculo empregatício, e que representam despesas de custeios necessárias à percepção dos rendimentos e manutenção da fonte pagadora.

Cientificado em 16 de maio de 2008 (fl. 281), o contribuinte interpôs o recurso voluntário em 16 de junho do mês subsequente (fls. 283 a 309), no qual rebate a decisão de primeira instância e, no mérito, repete os argumentos apresentados na impugnação unicamente em relação à glosa dos pagamentos a terceiros. As questões apresentadas podem ser assim resumidas:

- a) Nas preliminares, a nulidade da decisão de primeira instância, por afronta ao devido processo legal (CF, art. 5º, inciso LIV), consubstanciada em preterição ao direito de defesa (inciso II do artigo 59 do Decreto 70.235/72)

e desigualdade no tratamento perante a lei (CF, art. 150, II); bem como por não apreciar a constitucionalidade de atos administrativos praticados;

b) No mérito:

- As despesas no montante de R\$ 154.667,27, lançadas a título de remuneração pagas a terceiros sem vínculo empregatício, como custeio, devem ser considerados por serem indispensáveis a atividade profissional;
- O art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 15, de 06 de fevereiro de 2001, diz expressamente que “No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incide, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, abrangendo quaisquer acréscimos e juros, diminuído o valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.”
- Não caberia a discussão na esfera administrativa tributária da questão de vínculo de emprego, cujo interesse seria restrito à Justiça do Trabalho. Ainda, que segundo orientação da RFB, há de obedecer o momento do pagamento, e que a prestação de serviços tenha ocorrido em mês ou meses anteriores do mesmo ano ou em ano ou anos anteriores;
- O fato de não se encontrar tipificação no inciso I do artigo 51 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, não significa que não deva ser considerado como despesa de custeio e, como tal, imprescindível à manutenção da fonte produtora;
- Os pagamentos foram de fato efetuados aos advogados que o auxiliaram na percepção da receita em 2002 e a escrituração foi norteada pelas instruções de preenchimento do Livro Caixa, no programa Carnê-Leão, da Secretaria da Receita Federal;
- Nas orientações emanadas do Fisco não consta taxativamente o que seria a documentação idônea e hábil. A autoridade de primeira instância não está autorizada a taxar os documentos apresentados pelo Recorrente de "tais recibos" sem que tenha buscado exaurir a idoneidade da documentação apresentada. E, se dúvida houvesse, deveria ser resolvida em prol do contribuinte
- O Agente Fiscal encarregado do procedimento não questionou, em nenhum momento, a idoneidade ou eficácia da documentação apresentada;
- Os profissionais que perceberam os pagamento apresentaram suas respectivas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física, informando nelas os valores auferidos no ano-base de 2002 e pagando o tributo devido;
- Os juros seriam extorsivos;

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira

O recurso voluntário é tempestivo e, atendidas as demais formalidades, dele tomo conhecimento.

A Delegacia de Julgamento acatou as despesas com o serviços de contabilidade e o contribuinte se limitou-se a recorrer contra a decisão de primeira instância no que se refere aos pagamentos aos serviços advocatícios, deixando de tratar das outras despesas rebatidas na impugnação.

Antes de apreciar o mérito da dedutibilidade dos rendimentos sem vínculo empregatício, cabe analisar às preliminares de nulidade da decisão de primeira instância, por afronta ao devido processo legal (CF, art. 5º, inciso LIV), consubstanciada em preterição ao direito de defesa (inciso II do artigo 59 do Decreto 70.235/72) e desigualdade no tratamento perante a lei (CF, art. 150, II); bem como por não apreciar a constitucionalidade de atos administrativos praticados.

**Nulidade por cerceamento e preterição do direito de defesa, afronta ao devido processo legal, desigualdade no tratamento perante a lei e não apreciação de constitucionalidade de atos administrativos ou legais.**

Ao contrário do que entende o recorrente, não se vislumbra nulidade no julgamento de primeira instância, nem no auto de infração em epígrafe, cujos elementos se revestiram de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993. Também, não se encontram presentes nos autos aspectos que implicassem nulidade do lançamento, como os dispostos nos arts. 59, 60 e 61 do Decreto nº 70.235/1972.

Assim, não se verificando nenhum vício prejudicial no instrumento de autuação, não há que se falar em nulidade do lançamento ou da decisão recorrida.

Quanto à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, observa-se que é uma garantia do processo administrativo, ou seja, na fase litigiosa do procedimento fiscal, iniciado com a impugnação, conforme dispõe o 14 do Decreto nº 70.235/1972. Como o contribuinte impugnou o auto de infração, iniciando o devido processo administrativo, não se pode falar em violação ao direito do contraditório ou cerceamento do direito de defesa.

O procedimento adotado pela Delegacia de julgamento, permitindo ao contribuinte que fosse apresentados os elementos necessários à convicção do julgador está acobertado no Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, portanto, não causa qualquer espanto. O fato de o contribuinte ter se recusado a apresentar os esclarecimentos solicitados em nada muda ou invalida o resultado do julgamento.



tais documentos, cabendo o encargo exclusivamente ao contribuinte. Por fim, disse que os contratos eram verbais, como admite o ordenamento pátrio, e que a emissão dos recibos seria suficiente à comprovação, uma vez que estariam devidamente escriturados no Livro Caixa.

Entretanto, ao contrário do que argui o contribuinte, a documentação escriturada no Livro Caixa está passível de aferição pelo Fisco, por ocasião da verificação de ofício, quanto às características intrínsecas ou extrínsecas essenciais definidas na legislação, de modo a verificar se são ou não dedutíveis. Assim, não basta escriturar a despesa no livro para o gozo da dedução da base de cálculo do imposto de renda, é preciso comprovar que as despesas são comprovadamente dedutíveis.

O art. 6º, I a III e §§ da Lei nº 8.134, de 14 de abril de 1990, assim dispõe, no caso específico, sobre a dedução de despesa com serviços de terceiros:

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias a percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos;

b) as despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995).

[...]

§ 2º - O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não decorrer a prescrição ou decadência.

O Perguntas e Respostas da RFB, fundamentando-se nos dispositivos acima citados e no Parecer Normativo Cosit nº 392, de 9 de outubro de 1970 e no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 16, de 1979, afirma que também 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.

Assim, as despesas para pagamento de terceiros sem vínculo empregatício podem ser admissíveis como dedutíveis no Livro Caixa, desde que preencham os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, e sejam devidamente comprovadas como necessárias à manutenção da fonte produtora. Porém, quando solicitado a comprovar, por meio de outros documentos, a relação afirmada nos recibos como o resultado dos rendimentos obtidos com as causas judiciais, simplesmente se recusou a prestar tais esclarecimentos, rebatendo que se tratava de contratos verbais e que os recibos seriam suficientes para justificar a despesa.

Como observado pela decisão de primeira instância, os recibos não justificados pelo recorrente parecem configurar a existência de relação de emprego entre o contribuinte e os signatários de tais documentos, já os valores foram, em quase a totalidade dos casos, distribuídos em parcelas iguais mensais, durante todos os meses do ano, o que descaracteriza o

recebimento compartilhado de honorários advocatícios, que são, normalmente, efetuados no fim da causa.

Como dito anteriormente, a Administração Tributária se submete ao princípio da legalidade, não lhe competindo agir a margem da lei, nem adotar interpretações extensivas das normas legais. Por esse motivo, considerando a recusa do contribuinte em esclarecer as despesas deduzidas no Livro Caixa, não há como acatar tais despesas como dedutíveis da base de cálculo do IRPF.

### **Juros de mora extorsivos**

No que se refere à cobrança dos juros de mora, essa questão está superada no âmbito do CARF com a edição da Súmula CARF nº 4, assim redigida:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por esse motivo e considerando que, nos termos do artigo 72 do Anexo II do RICARF, as súmulas são de observância obrigatória pelos membros do CARF, não procedem as alegações do recorrente em relação à taxa de juros.

Isto posto, voto em rejeitar as preliminares, e no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA - Relator