



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.720687/2016-57
ACÓRDÃO	2001-008.126 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANA LIDIA ROCHA DE MENEZES COSTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICA E JURÍDICA. AJUSTE ANUAL. COMPROVAÇÃO. CONJUNTO PROBATÓRIO INSUFICIENTE.

São tributáveis os rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas, pagos ao contribuinte, e por ele omitidos no ajuste anual.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Constatada a obtenção de rendimentos tributáveis e não levados ao ajuste anual do imposto de renda, deve ser mantida a omissão apurada.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. APLICABILIDADE.

A multa de ofício tem como base legal o art. 44, da Lei 9.430/96.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

A partir da vigência da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) passou a ser devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, independentemente da aplicação da multa de ofício pela falta ou recolhimento a menor do imposto apurado no ajuste anual, relativamente ao mesmo período.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se

aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

PAF. DILAÇÃO PROBATÓRIA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA, PERÍCIA OU PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS.

Presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, despiciendo o pedido de dilação probatória formulado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Carlos Marne Dias Alves (substituto integral), Carmelina Calabrese (substituta integral) e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima, substituído pelo conselheiro Carlos Marne Dias Alves.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 2164/2177):

Trata o presente processo sobre exigência de Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, referente ao ano-calendário 2012, mediante auto de infração (fls. 02/10), com imposto suplementar principal no valor de R\$ 296.311,31 mais multa de ofício de 75% e juros de mora; no mesmo instrumento também foi lançada multa isolada do carnê-leão no valor de R\$ 92.138,11. As infrações foram assim descritas:

(INFRAÇÃO 1)**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA****INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS**

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2012	123,43	75,00
28/02/2012	611,04	75,00
31/03/2012	458,52	75,00
30/04/2012	4.244,59	75,00
30/06/2012	11.339,43	75,00
31/07/2012	98,96	75,00
31/12/2012	13.446,89	75,00

(INFRAÇÃO 2)**RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS****INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA**

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2012	38.660,71	75,00
28/02/2012	78.920,54	75,00
31/03/2012	135.267,23	75,00
30/04/2012	84.503,98	75,00
31/05/2012	60.194,83	75,00
30/06/2012	69.527,02	75,00
31/07/2012	204.372,44	75,00
31/08/2012	68.038,73	75,00
30/09/2012	25.945,11	75,00
31/10/2012	97.001,27	75,00
30/11/2012	161.202,19	75,00
31/12/2012	41.543,88	75,00

(INFRAÇÃO 3)**MULTAS APLICÁVEIS À PESSOA FÍSICA****INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ LEÃO**

O contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), motivo pelo qual se aplica a presente multa isolada, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2012	5.554,22	50,00
29/02/2012	12.931,54	50,00
31/03/2012	21.059,75	50,00
30/04/2012	15.866,93	50,00
31/05/2012	11.112,58	50,00
30/06/2012	12.211,38	50,00
31/07/2012	35.582,58	50,00
31/08/2012	9.832,93	50,00
30/09/2012	3.185,32	50,00
31/10/2012	16.831,74	50,00
30/11/2012	34.787,24	50,00
31/12/2012	5.320,05	50,00

O Relatório Fiscal se encontra nas fls. 12/48.

Irresignado, o administrado apresentou impugnação (fls. 2088/2099) contra o lançamento, com as seguintes alegações:

- Houve **arbitramento irregular de rendimentos**, por ter a autoridade fiscal calculado a base tributável do IRPF mediante aplicação do percentual de 20% sobre os depósitos referidos nos alvarás judiciais.
- Com a máxima vênua, a Sra. Autuante incorreu em alguns erros de apreciação de processos, sem considerar o que a impugnante já lhe valor fora levantado em juízo, porém os processos sofreram modificações devido às providências da parte oposta

e cujos valores levantados por Alvará, não se tomaram ainda devidos aos clientes, e por maior razão, os honorários ainda não são devidos à impugnante, ainda que deles tenham a posse.

- A fls. 8 do Relatório Fiscal, existe referência a 3 situações, referentes aos Alvarás 110, 136 e 140. Pois bem, em relação a dois Alvarás (140 e 136) a d. fiscal embora tenha identificado como Alvarás definitivos, não o são. É equívoco. Do Alvará 110 não foi identificado o depósito.

- O processo ref. ao alvará 136, 001/1050247798-2 acha-se em andamento, tendo no penúltimo despacho, o MM. Juiz declarado que há valor excessivo levantado por alvará. Não é, pois, definitivo o valor creditado.

- Em relação ao proc. 001/1080238633-8 [item 138 da planilha - fl. 52] também se observa que acha-se em andamento com movimentação ainda em 2016. Isso irá implicar na devolução de valores erroneamente levantados e com obrigação de devolução.

- Já a fls. 12 do Relatório a autuante refere-se ao item 210 e simplesmente ignora que deverá ser revisado o valor devido ao cliente com devolução à Brasil Telecom. Veja-se que no doc. 62 isso já havia sido comprovado e enquanto não encerrado o processo, nenhum valor é definitivo. Observe-se o documento anexo (doc. 3) de andamento do processo respectivo (001/1.07.0223123-5) com despacho ainda no dia de ontem.

- Devem, assim, ser retirados do rol de base de cálculo os referidos valores.

- A propósito **de requisitos de aceitação de despesas**, por condições não constantes da lei, recentemente, os desembargadores da 7ª Turma do Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região decidiram importante causa. Foi em favor dos contribuintes: recibos emitidos por profissionais de saúde que contenham os requisitos previstos na Lei nº 9.250/1995 são suficientes para comprovar as despesas do contribuinte com a saúde (Processo nº 0038067-78.2014.4.01.0000).

- A autuação cria critério de idoneidade para várias despesas que nem sequer o Regulamento do Imposto de Renda estabelece (Art. 76, § 2º).

- A Sra. AFRFB somente admitiu despesas **que fossem pagas através de depósitos bancários, rejeitando uma série deles apenas porque estavam comprovados por recibos**, inclusive por advogados que atuaram nos processos que geraram os honorários.

- Também a autuação rejeita parte dos pagamentos feitos com base no contrato de partilha de honorários feitos com a Cadasul Assessoria e Representação Ltda. CNPJ 90.034+539/0001-54, cujo contrato foi admitido para parte desses, no que foi liquidado por depósitos em cc de um dos sócios da CADASUL. Mas rejeitou a parte que **foi liquidada em moeda**. Por que dois critérios. A receita foi registrada e confirmada pela beneficiária, o contrato é admitido como prova, os pagamentos feitos por transferências bancárias também. **Só os pagamentos em moeda, não.**

- A posição da Autuante conflita com questão já analisada pelo STF no RE 478410.

- Não aceitar como hábil o **pagamento em moeda** está em contradição com a lei, pois procedimento de recusa de recebimento de moeda nacional é até configurado como contravenção penal (Art. 43 do Decreto-Lei nº 3.688/1941).

- O vínculo entre o pagador e o receber foi reconhecido; a declaração dos beneficiários para submissão ao Imposto de Renda, idem. Ou seja, só o que confere idoneidade aos pagamentos é sua realização via bancária, isso não encontra respaldo na lei, nem no bom senso.

- É o que determina o Código Civil (art. 315).

- A impugnante reporta-se ao Relatório Fiscal para evitar alongar-se e apenas acresce o que se refere a outros motivos de glosa, como os casos que repassa agora:

- Inauguração da sala da Carlos Gomes. Acham-se relatados e as fotos comprovam o evento, o qual foi um eficiente alavancador de rendimentos e foi efetivamente pago e realizado, conduzido por profissional estranho e competente para o mister.
- O valor pago à designer. A Srta. Juliana Costa prestou serviços e agora se comprova a efetividade deles. O pagamento não restou em dúvida, mas a sua prestação, agora suprida.
- Diferenças. A Impugnante admite as diferenças por erros de valor, ou duplicidade de comprovantes.
- Advogados e participantes nos rendimentos. Reporta-se ao que foi argumentado sobre o meio de pagamento (moeda), rejeitado pela sra. Autuante. - Argumentou contra a aplicação da multa isolada e da multa de ofício calculada sobre o imposto suplementar.

É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve parcialmente o crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

HONORÁRIOS INEXISTÊNCIA. ADVOCATÍCIOS. ARBITRAMENTO.

Inexiste arbitramento dos honorários advocatícios relativo a cada alvará judicial, quando o valor desse serviço foi apurado pela diferença aritmética entre o montante do alvará judicial creditado na conta corrente do sujeito passivo e a quantia repassada ao cliente.

DESPESAS DE LIVRO-CAIXA.

Havendo elementos que gerem fundadas dúvidas sobre a veracidade dos recibos – atinentes a despesas de Livro Caixa – apresentados pelo contribuinte, é legítima a exigência de apresentação de documentos adicionais que comprovem o efetivo pagamento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2012

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CUMULAÇÃO.

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (Acórdão 9202-004.022, j. 10/05/2016) entendeu que, para fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida

Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), “é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual, eis que o dispositivo legal cabível tipifica duas condutas distintas”.

Cientificada da decisão, em 05/04/2017 (fls. 1055), a contribuinte, por procurador habilitado interpôs, em 04/05/2017, recurso voluntário (fls. 2188/2194 e 2201/2210), insurgindo-se contra a manutenção parcial da autuação, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizadas por meio dos seguintes tópicos: 1 – Cerceamento do Direito à Defesa - Perícia - Arbitramento; 2 – Disponibilidade “Econômica” - Erro; 3 – Do Pagamento em Dinheiro *versus* Transferência Bancária; 4 – Cumulação de Multas (Isolada e de Ofício). Cita escólio doutrinário e jurisprudência administrativa para motivar as pretensões recursais. Requer, ao final, a) seja admitido o presente recurso e julgado procedente, com a anulação da decisão recorrida, determinando a baixa do processo em diligência para a produção de prova pericial requerida e prolação de nova decisão; b) caso assim não se entenda, seja cancelado o lançamento com a redução do imposto devido ao que resulta do valor admitido pela recorrente, excluída a multa isolada ou sua subsistência com a supressão da multa de ofício aplicada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

As alegações trazidas em sede preliminar, a bem da verdade se complementam e confundem com as razões de mérito, e com ele serão apreciadas.

Mérito

Das omissões de rendimentos apuradas - da multa por falta de recolhimento de carnê-leão:

O litígio recai sobre as omissões de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas (R\$ 1.065.177,93) e jurídicas (R\$ 30.322,86), e da multa por falta de recolhimento do imposto a título de carnê-leão (R\$ 78.910,28), apuradas em sede de verificação das obrigações tributárias relativas ao exercício de 2013, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 296.311,31, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por

oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido do afastamento das infrações apuradas.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 2164/2177) e atendo-se às informações contidas no auto de infração e no relatório fiscal lavrados (fls. 2/64), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas razões contundentes a modificar o julgado – sendo certo que as alegações ora novamente repisadas, já foram detidamente apreciadas pela DRJ/FOR, sendo certo que não houve eventual arbitramento no percentual de 20% sobre os rendimentos referidos nos alvarás judiciais expedidos, conforme alegado, e que em relação às despesas e repasses de valores mediante simples recibos, visando a comprovação de pagamentos realizados, *per si*, não são suficientes para o desiderato, os quais deveriam ter sido complementados por suporte probatório adicional atestando a correção dos aludidos repasses/pagamentos, calhando na espécie somente a aceitação das quantias comprovadas por meio de transferência bancária, conforme aliás bem fundamentado na decisão recorrida, mesmo porque o ônus probatório implica trazer elementos que afastem eventuais dúvidas sobre os fatos imputados, cujo ônus compete ao contribuinte – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 2169/2176), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

(...)

ARBITRAMENTO IRREGULAR DE RENDIMENTOS

Inicialmente, o contribuinte alegou que houve arbitramento irregular de rendimentos, por ter a autoridade fiscal calculado a base tributável do IRPF mediante aplicação do percentual de 20% sobre os depósitos referidos nos alvarás judiciais.

Ocorre que tal procedimento não foi utilizado no lançamento fiscal. A autoridade fazendária limitou-se a mencionar, no Termo de Intimação Fiscal 004 (fl. 941), o citado percentual como sendo usual para pagamento dos honorários advocatícios, mas em nenhum momento arbitrou rendimentos, tampouco aplicou o percentual de 20% sobre os valores depositados, consoante se pode verificar novamente na metodologia apresentada no Relatório Fiscal (fls. 25/26): *“Demonstra o valor dos honorários advocatícios relativo a cada alvará judicial, os quais foram apurados pela diferença entre o valor do alvará judicial creditado na conta corrente do sujeito passivo e o valor repassado ao cliente, ou, considerado o próprio valor do depósito quando este já era representativo dos honorários advocatícios. Em caso de não ter sido apresentada comprovação de nenhum repasse ao cliente, atribuiu-se o valor integral do depósito bancário como honorários advocatícios”*.

É dizer, a apuração dos honorários se deu por simples diferença aritmética entre o depósito bancário relativo a alvará judicial e o valor repassado ao cliente. Por não ter arbitrado rendimento, descabe a arguição de nulidade fundada no artigo 148 do CTN.

Como o cerne da questão diz respeito à prova dos repasses de valores a clientes e advogados-associados, o pleito de perícia deve ser indeferido, pois: **(a)** a valoração das provas alusivas aos citados repasses constituem atribuições do próprio cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil em cujo exercício se encontram os julgadores deste processo, é dizer, as atribuições de julgar lançamentos tributários mediante exame da escrituração do administrado e documentos que a suportam [artigo 6º, I, “b” e “d”, da Lei nº 10.593/2002, c/ redação dada pela Lei nº 11.457/2007]; **(b)** a perícia não se presta para produzir prova que o contribuinte possuía o ônus de apresentá-la juntamente com a impugnação [artigos 15 e 16, inciso III e § 4º, do Decreto nº 70.235/1972] 2, sob pena de preclusão; **(c)** a prova do repasse, seja por meio de transferência bancária, seja por meio de recibo lastreado por correspondente saque em conta bancária, revela-se de fácil obtenção.

Quanto aos recibos, que segundo o contribuinte deveriam estar em poder de seus clientes, destaque-se que: **(a)** os recibos a serem apresentados pelo contribuinte advogado dizem respeito aos repasses oriundos de conta de sua titularidade para conta de seu cliente ou para conta de advogado-associado que também tenha trabalhado naquela ação judicial; **(b)** conforme visto no tópico anterior (“Metodologia Fiscal”), o recibo só se converte em prova de alto valor axiológico se demonstrado o saque correspondente em conta corrente do contribuinte que lastreie o futuro repasse em dinheiro. Como os recibos assinados pelo próprio administrado (que devem estar na posse de seus clientes) não se consubstanciaram em fundamento do lançamento fiscal, torna-se irrelevante a alegação do contribuinte nesse ponto.

ERROS DE APRECIÇÃO

(...)

. O contribuinte, em suma, reclamou que, nos itens 136, 138, 140 e 210 da planilha de apuração dos valores advocatícios (fls. 52/53), os respectivos processos judiciais não estavam definitivamente julgados, podendo ter que eventualmente devolver algum valor.

Ocorre que a definitividade do depósito em conta bancária determinada pelo Alvará não é condição para a ocorrência do fato gerador do IRPF. Esse tributo incide sobre a disponibilidade econômica da renda auferida (artigo 43, inciso I, do CTN) que, na espécie, consubstancia-se pelo depósito na contacorrente relativo aos honorários advocatícios, ou seja, uma situação de fato. Nesse caso, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias de modo a produzir os efeitos que normalmente lhe são próprios (artigo 116, inciso I, do CTN). No caso concreto, tal circunstância revela-se pelo depósito bancário que produz o efeito próprio de pagamento do serviço advocatício.

Como o IRPF rege-se pelo regime de caixa, a data do depósito é o momento do fato gerador. Caso eventualmente o contribuinte tenha que, no futuro, devolver parcela de depósito, o valor dessa parcela deve ser excluído da base de cálculo no ano calendário da devolução.

De outra forma não se cogitaria, pois a não definitividade de renda obtida mediante processo judicial inviabilizaria frequentemente sua tributação, pelo esgotamento do prazo decadencial entre o auferimento provisório do primeiro rendimento e a decisão definitiva sobre o caso.

Em relação ao item 110 (valor de R\$ 13.428,03 - fl. 51), o contribuinte alegou que o depósito não foi identificado. Ocorre que **o próprio administrado identificou-o em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 002** (fl. 812), como fazendo parte do depósito bancário no valor de R\$ 59.772,06 (fl. 815), realizado em 21/06/2012 na conta corrente 35.194117.0-3, Agência 0621.38, do Banrisul (fl. 95). Portanto, plenamente identificado o depósito.

COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS – RECUSA DE RECIBOS

O administrado argumentou contra a recusa de recibos pelo auditor fiscal, nos seguintes termos:

- A propósito de requisitos de aceitação de despesas, por condições não constantes da lei, recentemente, os desembargadores da 7ª Turma do Tribunal Regional Federal (TRF) da 1ª Região decidiram importante causa. Foi em favor dos contribuintes: recibos emitidos por profissionais de saúde que contenham os requisitos previstos na Lei nº 9.250/1995 são suficientes para comprovar as despesas do contribuinte com a saúde (Processo nº 0038067-78.2014.4.01.0000).
- A autuação cria critério de idoneidade para várias despesas que nem sequer o Regulamento do Imposto de Renda estabelece (Art. 76, § 2º).
- A Sra. AFRFB somente admitiu despesas que fossem pagas através de depósitos bancários, rejeitando uma série deles apenas porque estavam comprovados por recibos, inclusive por advogados que atuaram nos processos que geraram os honorários.
- Também a autuação rejeita parte dos pagamentos feitos com base no contrato de partilha de honorários feitos com a Cadasul Assessoria e Representação Ltda. CNPJ 90.034.539/0001-54, cujo contrato foi admitido para parte desses, no que foi liquidado por depósitos em cc de um dos sócios da CADASUL. Mas rejeitou a parte que foi liquidada em moeda. Por que dois critérios. A receita foi registrada e confirmada pela beneficiária, o contrato é admitido como prova, os pagamentos feitos por transferências bancárias também. **Só os pagamentos em moeda, não.**
- A posição da Autuante conflita com questão já analisada pelo STF no RE 478410. - Não aceitar como hábil o pagamento em moeda está em contradição com a lei, pois procedimento de recusa de recebimento de moeda nacional é até configurado como contravenção penal (Art. 43 do Decreto-Lei nº 3.688/1941).
- O vínculo entre o pagador e o receber foi reconhecido; a declaração dos beneficiários para submissão ao Imposto de Renda, idem. Ou seja, só o que confere idoneidade aos pagamentos é sua realização via bancária, isso não encontra respaldo na lei, nem no bom senso.
- É o que determina o Código Civil (art. 315).
- A impugnante reporta-se ao Relatório Fiscal para evitar alongar-se e apenas acresce o que se refere a outros motivos de glosa, como os casos que repassa agora:
 - Inauguração da sala da Carlos Gomes. Acham-se relatados e as fotos comprovam o evento, o qual foi um eficiente alavancador de rendimentos e foi efetivamente pago e realizado, conduzido por profissional estranho e competente para o mister.

- O valor pago à designer. A Srta. Juliana Costa prestou serviços e agora se comprova a efetividade deles. O pagamento não restou em dúvida, mas a sua prestação, agora suprida.
- Diferenças. A Impugnante admite as diferenças por erros de valor, ou duplicidade de comprovantes.
- Advogados e participantes nos rendimentos. Reporta-se ao que foi argumentado sobre o meio de pagamento (moeda), rejeitado pela sra. Autuante.

No Relatório Fiscal (fls. 43/44), a autoridade fiscal desqualificou os recibos apresentados pelo contribuinte:

(...) Pelo extrato desta conta corrente (ver anotações - doc. 113), após identificadas inúmeras destinações dos recursos (clientes, despesas, pagamentos a Cadasul, transferências as advogadas Ana Lídia e Andrea, etc.), **não restam saques que pudessem justificar pagamentos em moeda corrente**, mesmo se considerássemos 'pagamentos flexibilizados' conforme alegou o sujeito passivo.

(...)

Nem haveria recursos de Caixa para suportar tais pagamentos e fazer face as demais despesas. Dos honorários advocatícios apurados (R\$ 2.235.824,13) decorrente dos alvarás judiciais que transacionaram na conta corrente, R\$ 1.451.208,95 foram transferidos para as contas bancárias individuais de cada advogada (item 4.1.1.1 deste relatório). Dos honorários restariam R\$ 784.615,18 (R\$ 2.235.824,13 - R\$ 1.451.208,95) para fazer face as demais despesas escrituradas no Livro Caixa. Do Livro Caixa apresentado, excluindo-se as despesas não dedutíveis no valor de R\$ 847.466,39, das quais R\$ 779.414,97 é decorrente dos pagamentos à Cadasul, **restaram R\$ 784.524,25 de despesas dedutíveis, equivalente à diferença entre o valor apurado de honorários e o transferido às advogadas.**

Pelo Livro Caixa seriam tributados apenas R\$ 481.791,25, quando na verdade as advogadas em conjunto receberam R\$ 1.451.208,95. Se deduzirmos dos honorários apurados (R\$ 2.235.824,13) as despesas dedutíveis (R\$ 784.524,25), o valor a ser tributado é de R\$ 1.451.299,88. **Na proporção de 50% para cada advogada, ou seja, R\$ 725.649,94 (R\$ 1.451.299,88 / 2), o resultado é equivalente ao efetivamente recebido, corroborado pelas transferências bancárias.**

Por todo exposto, fica **evidente** que os pagamentos mediante 'recibos', não foram efetivamente realizados, simplesmente registrados em Livro Caixa para abatimento do valor a ser tributado. Desse modo, **somente** foram consideradas despesas dedutíveis os valores efetivamente pagos mediante comprovação bancária.

De fato, em princípio, é possível comprovar despesas ou repasses de valores mediante simples recibos. Todavia, quando a ação fiscal demonstra matematicamente a **falsidade do conteúdo desses documentos**, deveria o contribuinte aduzir provas adicionais como saques em conta corrente – ou outras fontes de recursos – que lastreassem o repasse contestado. Como o administrado **não o fez**, a autoridade fiscal corretamente **só acolheu os repasses devidamente demonstrados por meio de transferência bancária.**

Com efeito, a autoridade fiscal não afastou os recibos apresentados, por si sós, mas tão somente porque o administrado não possuía caixa – em moeda física – que lastreasse tais pagamentos, pelo que não se aplicam ao caso concreto os fundamentos legais citados pelo impugnante, bem como o RE 478410. (...)

Da mesma forma, a decisão proferida pelo TRF da 1ª Região no Processo nº 0038067-78.2014.4.01.0000 não se aplica na espécie, pois: **(a)** o objeto daquele processo judicial refere-se a comprovação de despesas médicas, que está integral regulada pelo art. 8º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.250/1995; **(b)** mesmo tendo os requisitos expressos na Lei nº 9.250/1995, é possível exigir reforço de prova, como decidiu o TRF da 4ª na Apelação Cível nº 5008411-90.2013.4.04.7000/PR (j. 13/09/2016) e a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9202-005.117 (j. 14/12/2016) 4; **(c)** a decisão do TRF da 1ª Região não vincula a Administração Tributária.

(...)

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA

O impugnante argumentou ser incabível a aplicação de multa isolada por não recolhimento de antecipações de imposto – carnê-leão – e de multa de ofício integrante do lançamento para constituição do tributo. Entendeu tratar-se de penalidades excludentes.

Seguem transcritos os dispositivos legais aplicados, necessários ao deslinde da questão.

O art. 43 da Lei nº 9.430/96 dispõe:

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 44 da mesma lei estabelece os percentuais e, após alteração introduzida pela Lei nº 11.488/2007, dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de

novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Os dispositivos legais acima transcritos são esclarecedores ao asseverar quais multas serão aplicadas nos casos de lançamento de ofício, ou seja, a multa proporcional, cujo valor padrão é 75% pela declaração inexata, como também a multa isolada de 50% sobre 12 o valor do pagamento mensal (carnê-leão), na forma do art. 8º da Lei nº 7.713/88, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Vê-se, portanto, que a multa proporcional, aplicável em face de infração às regras instituídas pela legislação tributária, **possui a devida previsão legal e incide sobre o valor de imposto suplementar**, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte, sendo que a constatação em procedimento de ofício é supedâneo à sua exigência.

A Lei nº 7.713/88 dispõe que:

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País. (Vide: Lei nº 8.012, de 1990, Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, Lei nº 8.848, de 1994, e Lei nº 9.250, de 1995)

(...)

§ 2º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

No presente caso, os rendimentos tributáveis **que foram recebidos de pessoas físicas sujeitam-se ao recolhimento mensal de imposto de renda (carnê-leão)**, até o último dia do mês seguinte ao do recebimento e deverá constar da DIRPF. Portanto, na condição de beneficiário de rendimentos auferidos de pessoas físicas acima do limite de isenção da tabela progressiva mensal, conforme apurado pela fiscalização, **estava o impugnante obrigado ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão), nos termos do art. 8º da Lei nº 7.713/88.**

De acordo com a legislação tributária, **não** havendo o recolhimento mensal, **deve ser exigida a multa isolada, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual.** Saliente-se que a multa é "isolada", sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão (antecipação do imposto anual), mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que se omite, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste.

Se fosse possível deixar de efetuar os recolhimentos mensais, em descumprimento da Lei nº 7.713/88 sem qualquer penalidade específica, a norma legal seria inócua, pois sua inobservância nenhum gravame acarretaria ao infrator.

Na linha de diferenciação entre as condutas, cabe esclarecer que a multa isolada é cabível quando a pessoa física deixa de efetuar o recolhimento mensal do imposto de renda devido (carnê-leão) consoante art. 8º da Lei nº 7.713/88 e, por previsão legal, deve ser aplicada, havendo ou não saldo de imposto a pagar na correspondente declaração de rendimentos. Note-se que o momento em que esse recolhimento deveria ter sido realizado precede o resultado do ajuste. O contribuinte é penalizado justamente pelo não-recolhimento do imposto devido no momento adequado.

Na espécie, como o impugnante não efetuou o recolhimento devido de carnê-leão, resta correta a exigência de multa isolada sob o percentual de 50%; e, como omitiu rendimentos tributáveis, apurou-se imposto suplementar correspondente, ao qual se aplica a multa proporcional.

Em face dos dispositivos acima citados, depreende-se que são duas irregularidades distintas ensejando a aplicação de duas multas que não se confundem: 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. Isso porque duas são as infrações cometidas – declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão – que têm bases de cálculos distintas. Sendo diversas as irregularidades, não cabe também neste caso falar em dupla punição.

(...)

Conclui-se que as duas multas devem ser lançadas conjuntamente, desde que fique caracterizada a condição definida em lei para a cobrança daquelas penalidades, como ocorre no presente caso.

Destarte, não restando demonstrada a incorreção da autuação – cujas omissões apuradas, diga-se de passagem, restaram efetivamente demonstradas pela fiscalização, conforme bem descrito no relatório fiscal (fls. 12/64), aliado a ausência do recolhimento do imposto remanescente devido via carnê-leão – correta a ação fiscal e a decisão recorrida, tudo em estrita sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho subsistente o lançamento fiscal revisado.

Em relação à aplicação da **multa de ofício** diante das omissões de rendimentos apuradas, melhor sorte também não lhe socorre. De fato, sua incidência decorre de expressa previsão legal (art. 44 da Lei nº 9.430/96), **não podendo ser reduzida e nem dispensada**, cabendo ao Fisco aplicá-la na apuração e cálculo do imposto devido, por força do dever funcional. Enquanto vigentes os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

No que tange à **multa por falta de recolhimento do carnê-leão**, bem como sua cobrança cumulativa com a multa de ofício aplicada, cabe salientar que com a edição da MP nº 351 de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 (que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96), de fato, 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 pela falta de pagamento ou recolhimento a menor do imposto devido (75%), cujo entendimento, aliás, já se encontra sumulado neste CARF:

Súmula nº 147:

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%)

Assim, apurada a regularidade da ação fiscal que ocorreu em estrita conformidade com a legislação de regência, urge a manutenção da multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do carnê-leão no ano-calendário autuado (o que não se nega) – porquanto na vigência da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 – razão pela qual reconheço a subsistência do crédito tributário neste ponto.

Quanto ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo nesta seara é improfícuo, porquanto as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Em relação ao pedido de dilação probatória, com especial destaque para realização de prova pericial, não vislumbro a sua eventual necessidade, visto que o processo se encontra suficientemente instruído e é contundente em demonstrar a sujeição passiva em relação à matéria autuada. Ademais no processo fiscal a produção probatória somente se justifica se necessária à formação de convicção do julgador (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), o que se torna despropositado no presente feito.

Por fim, vale relembrar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar as declarações de ajuste, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto