



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11065.722678/2017-65</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.657 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BRUNO MIGUEL COSTA FELISBERTO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2013, 2014, 2015

DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA.

O contribuinte, pessoa física, que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, somente pode deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, as despesas de custeio indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora que estejam devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea e escrituradas em Livro Caixa.

LIVRO CAIXA. CARTÓRIO. DESPESAS COM NATUREZA DE INVESTIMENTO. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas geradoras de ativos com vida útil superior a um exercício são consideradas como de capital e, como tais, não são dedutíveis a título de despesas de custeio, ainda que escrituradas em livro caixa.

SÚMULA CARF Nº 28.

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

MULTA QUALIFICADA.RECORRÊNCIA/REITERAÇÃO/REINCIDÊNCIA.

Uma vez utilizada a recorrência/reiteração como fundamento essencial para a qualificação pela autoridade lançadora e não obedecidos os novos critérios de reincidência estabelecidos pela inclusão, pela Lei nº. 14.689, de 2023, do inciso VII e do §1º.-A, ambos no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, é de se afastar a multa qualificada.

CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA CARNÊ LEÃO, MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 147. PERÍODO ANTERIOR A MP 351/2007. POSSIBILIDADE.

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%).

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 223. SÚMULA CARF Nº 174.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período. Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência não se destina a suprir comprovação falha ou inexistente pela parte a quem incumbe o ônus probatório, na forma legalmente estipulada.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações relativas a despesas que não foram objeto do lançamento e que pleiteiam o afastamento da Representação Fiscal para Fins Penais; na parte conhecida, rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para desqualificar a multa de ofício aplicada para a infração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de e-fls. 4.213 a 4.233, lavrado junto a pessoa física do Sr. Bruno Miguel Costa Felisberto, com relatório fiscal às e-fls. 4.118 a 4.212, abrangendo as seguintes infrações:

a) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, com aplicação de multa no percentual de 75%, com fato gerador em 31/12/2012.

b) Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, com aplicação de multa qualificada no percentual de 150%, para fatos geradores ocorridos entre 31/01/2012 e 31/12/2014;

b) Multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, para fatos geradores ocorridos entre 31/01/2012 e 31/12/2014;

2. O crédito tributário em litígio atingia, à época do lançamento, o valor de R\$ 2.625.828,71, sendo R\$ 768.071,00 de imposto, R\$ 313.518,34 de juros de mora (calculados até 10/2017), R\$ 1.149.952,49 de multa proporcional e R\$ 394.286,88 de multa isolada.

3. O resumo do feito até o julgamento de 1ª. Instância encontra-se competentemente formalizado no Acórdão prolatado pela autoridade julgadora de piso, às e-fls. 4.504 a 4.513, expressis verbis:

“(…)

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do AUTO DE INFRAÇÃO (fls. 4.213/4.233), foi(ram) apurada(s) a(s) seguinte(s) infração(ões), referente(s) a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014:

### **OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA**

Em decorrência, está sendo exigido o imposto acompanhado de multa de ofício de 75% e juros de mora. Fato gerador: ano-calendário de 2012.

### **OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA**

Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório. Em decorrência, está sendo exigido o imposto acompanhado de multa de ofício de 150% e juros de mora. Fato gerador: anos-calendário de 2012, 2013 e 2014.

#### **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 está sendo exigida multa isolada de 50%. Fato gerador: anos-calendário de 2012, 2013 e 2014.

Acompanha o Auto de Infração, **RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL** (fls. 4118/ 4141), que apresenta, em suas 24 páginas, uma descrição detalhada do procedimento fiscal e da apuração das infrações e constitui parte integrante do mesmo, assim como o **Anexo 1** (fls. 4142/4212) e demais documentos citados no Auto e no Relatório.

Em suma, no início da **AÇÃO FISCAL**, o contribuinte foi intimado a apresentar os livros Caixa relativos aos anos de 2012, 2013 e 2014, bem como cópias dos *Extratos Mensais de Receitas e Despesas* referentes àqueles anos, que tinham sido apresentados por ele à Corregedoria-Geral da Justiça, em decorrência da obrigação legal que os Tabelionatos possuem de informar àquela entidade a qual se vinculam, valores, mês a mês, das receitas e despesas que compõem as atividades do seu ofício. Foi intimado também a confirmar a correção da informação prestada pela fonte pagadora ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, CNPJ nº 87.934.675/0001-96, em Declaração do Imposto Retido na Fonte – DIRF, onde consta que o valor de R\$ 10.443,60 teria sido pago em benefício dele no ano de 2012.

Em atendimento à intimação, o contribuinte informou que “os Livros Extratos de Receitas e Despesas sempre constituíram o Livro Caixa do Cartório, existente e exigido pela Corregedoria-Geral de Justiça do RS, especialmente no período em questão (anos-calendário 2012, 2013, 2014), não havendo outro Livro Caixa para além da própria junção dos extratos mensais, todos devidamente enviados e recebidos pela Egrégia CGJ-RS”. Em face disso, informou que estava apresentando apenas os *Extratos Mensais de Receitas e Despesas* submetidos por ele à Corregedoria relativos aos anos de 2012, 2013 e 2014, bem como uma declaração na qual confirmou expressamente ter recebido no ano de 2012 o valor de R\$ 10.443,60, admitindo a infração correspondente à omissão do referido valor na sua Declaração de Ajuste (fls. 33/35).

O atuante, ao comparar as cópias dos *Extratos Mensais de Receitas e Despesas* relativos àqueles três anos com as Declarações de Ajuste Anual do contribuinte referentes aos mesmos períodos, constatou importantes divergências de valores, demonstradas por ele na **Tabela 1** constante do Relatório de Ação Fiscal (fls. 4124/4125).

Ao ser indagado pela Fiscalização em relação às divergências, representante do contribuinte informou que a divergência de valores teria ocorrido devido ao fato de ter sido informado na *Declaração de Ajuste Anual - Rendimentos Recebidos de Pessoa Física/Exterior* apenas "valores líquidos" (receitas - despesas) e nada ter sido informado como livro Caixa.

Em relação aos documentos que suportariam sua escrituração, informou (fl. 219 a 220) que, conforme declaração registrada em ata notarial (fls. 243/244), teria havido deterioração do cartório, em virtude de "evento calamitoso" ocorrido em novembro de 2016, devido a fortes chuvas, o que teria prejudicado a coleta dos documentos.

Informou ainda naquela ocasião: "*Salienta-se que as rubricas do livro Caixa são abrangentes, tais como a da água, luz e telefone, despesas gerais e a de aluguel, que compreende todos os gastos dispensados com o cuidado e manutenção do cartório além do aluguel de fato*" (fl. 219). Informou também que o aluguel teria sido tratado de forma "verbal" e que as declarações de recebimento de aluguéis informariam um valor correspondente a "cerca de" R\$ 2.600,00 e que, porém, nem todos os meses constariam da relação de documentos pois, segundo ele, teriam sido "danificados" com a chuva (fl. 219).

Também informou que "as rubricas do livro Caixa não são discriminadas item por item, compondo a rubrica de aluguéis outras despesas como as para a conservação do imóvel, pintura e demais benfeitorias, como já referido" (fl. 219).

Questionado pela Fiscalização em relação aos diferentes endereços constantes de documentos apresentados por ele para comprovar as despesas, respondeu que somente funcionaria no local o cartório e que o fato de alguns documentos indicarem nome de outrem ou apartamento específico no mesmo endereço do cartório se deveria ao fato de não ter sido alterado o titular da conta. Justificou que o Titular do Cartório teria tentado por inúmeras vezes sanar tais inconsistências junto às empresas prestadoras dos serviços, não logrando, no entanto, êxito. Informou que alguns comprovantes estariam dirigidos a Maria Ester Piovensan Schaeffer, antiga titular do Cartório e locadora do imóvel. Em relação aos funcionários, encaminhou cópias dos contratos de trabalho e carteiras de trabalho dos funcionários.

Ao se manifestar sobre o contrato de aluguel, o representante do contribuinte afirmou que por uma "liberalidade" o contrato foi "verbal", não havendo, por isso, documento formal de locação, mas apenas prováveis recibos. Acrescentou que alguns documentos não constariam nas caixas entregues à Fiscalização devido a "danificação", fruto do evento "calamitoso".

As explicações do contribuinte não foram aceitas pela autoridade fiscal, que concluiu, a partir da documentação coletada e das verificações dos fatos realizadas, que teria havido *reiterada omissão de rendimentos com a ausência de informações relativas às despesas vinculadas*, evidenciada nas Declarações de

Ajuste, fato, segundo a autoridade fiscal, que teria sido praticado de forma continuada por todo o período pelo contribuinte.

A autoridade fiscal elaborou a **Tabela 1** (págs. 7 e 8 de seu Relatório; fls. 4.124/4.125), para fins de comparação dos valores declarados à Receita Federal e à Corregedoria-Geral da Justiça. Os primeiros valores foram retirados das Declarações de Ajuste Anual - DAA apresentadas pelo Contribuinte (fls. 02 a 29) e os outros fornecidos pelo próprio contribuinte, em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 37 a 200).

A **Tabela 1** contém os valores mencionados, demonstrando, na prática, segundo o autuante, a omissão apurada, exceto no mês 12/2012 em que o contribuinte informou R\$ 38.613,63 à Corregedoria (fl. 84) e R\$ 68.613,63 na DIRPF, o que redundou em omissão a menor lançada de R\$ 30.000,00 nesse mês. No mês 11/2014 informou R\$ 43.590,05 à Corregedoria (fl. 189) e R\$ 43.590,10 na DIRPF e, em 12/2014, informou R\$ 42.235,03 à Corregedoria (fl. 193) e R\$ 62.235,03 na DIRPF, importando em omissão a menor de R\$ 20.000,00 nesse mês.

O autuante elaborou ainda a **Tabela 2** (págs. 8 e 9 de seu Relatório; fls. 4.125/4.126), na qual transcreveu os valores de despesas informadas à Corregedoria por rubrica, mês a mês, retiradas dos extratos das folhas 37 a 200, na forma apresentada pelo Contribuinte. A linha "Totais" corresponde à soma dos valores da coluna "Extratos - Corregedoria - Despesa" da tabela acima. O autuante ressalta que estas despesas não foram incluídas pelo contribuinte nas suas Declarações de Ajuste Anual no quadro próprio para este fim. O procedimento utilizado pelo contribuinte foi submeter à tributação e informar nas suas Declarações de Ajuste Anual apenas o valor líquido obtido entre as receitas obtidas do Cartório (coluna "Extrato Corregedoria - Receitas" da Tabela 1) e as despesas informadas à Corregedoria.

Observa-se que, para exame das despesas de livro Caixa, o autuante procedeu à digitação em planilha Excel dos dados de todos os aproximadamente 2.000 documentos entregues pelo contribuinte, digitalizou esses documentos (fls. 315 a 3.426) e posteriormente os devolveu ao contribuinte com Termo de Constatação e Intimação Fiscal. (fl. 3.709). Cada item foi listado, identificado e classificado, de forma individualizada, como despesa aceita ou não aceita como dedução no livro caixa para fins fiscais. Também foram classificadas como não dedutíveis no livro Caixa para apuração da base de cálculo do imposto de renda as despesas cujos comprovantes trazidos se apresentariam em nome de terceiros ou estariam sem informação do produto entregue ou do serviço prestado, ou sem indicação do cliente, ou seriam despesa de caráter pessoal ou ainda que corresponderiam a bens duráveis ou indicariam endereços estranhos ao cartório.

O autuante justificou a não aceitação dos documentos comprobatórios apresentados pelo contribuinte e a conseqüente glosa das despesas basicamente com os seguintes motivos: 1- Despesa não dedutível; 2- Cliente diferente do

Tabelião ou Cartório; 3- Cliente não informado nos comprovantes; 4- Sem comprovação do pagamento; 5- Serviço/ Produto não informado.

Em alguns casos de não aceitação do comprovante, além do motivo básico acima, o atuante somou outro ainda, como, por exemplo, "endereço diferente do tabelionato".

Planilha em papel e em meio digital (fls. 3.673/3.707) foi entregue impressa ao contribuinte no curso da ação fiscal por meio de Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 3.638 a 3.642), com ciência pessoal do representante legal e prazo de vinte dias para contestação. Após dois pedidos de prorrogação atendidos pela Fiscalização, o contribuinte apresentou suas justificativas, informando que as despesas seriam efetivamente consumidas pelo Cartório e não haveria exigência da Corregedoria de constar o CNPJ do cartório. O contribuinte apresentou uma espécie de índice, numerando de 01 a 57 (fls. 3.717 a 3.719) os itens (grupo de despesas) contestados pela Fiscalização, acompanhado de suas explicações e também de documentos, inclusive algumas declarações escritas de pessoas físicas e jurídicas envolvidas nas vendas, pagamentos e recebimentos, com o intuito de justificar as deduções e demonstrar que as glosas apontadas no anexo do Termo de Constatação e Intimação Fiscal deveriam ser revistas, segundo seu entendimento.

Após análise da resposta, cujo teor completo consta das fls. 3.712 a 4.000, o atuante acatou as justificativas relativas aos itens nº 8, 9, 19, 20, 22, 25, 27, 30, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 47, 48, 49, 50, 52, 53, 54, 55, 56 e 57 (fls. 3.717 a 3.719) e recalculou os valores das despesas glosadas remanescentes e das aceitas, apontadas no anexo ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal. Os novos valores de despesas aceitas se encontram resumidos em montantes mensais na **Tabela 4** (págs. 1 e 18 de seu Relatório; fls. 4.134/4.135) e explicitados no **Anexo 1** (fls. 4142/4212) do Relatório.

O atuante apurou então que as despesas de livro Caixa do contribuinte foram em todos os meses muito inferiores aos valores por ele descontados das suas receitas quando elaborou as suas declarações de ajuste e ofereceu apenas os "valores líquidos" à tributação.

Na **Tabela 4** (págs. 1 e 18 de seu Relatório; fls. 4.134/4.135), o atuante compilou em totais mensais todas as despesas dedutíveis aceitas e recalculadas por ele após análise da resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal.

Para cálculo do imposto lançado, o atuante teve por marco inicial a "Base de Cálculo Declarada" e o "Imposto Pago" recolhido mensalmente pelo contribuinte extraídos das DAA. Ele então somou os valores da "Receita Informada à Corregedoria" à base de cálculo declarada. O valor absoluto da diferença entre a "Base de Cálculo Declarada" e a "Receita Informada à Corregedoria" corresponde à "Omissão de Rendimentos" apurada. Noutra coluna incluiu as "Despesas Aceitas" para fins de dedução a título de livro Caixa. Sobre a Base de Cálculo

Declarada + Omissão de Rendimentos - Despesas Aceitas, ele aplicou a alíquota de 27,5%.

Do resultado, subtraiu a "Parcela a Deduzir". A diferença representa o "Imposto Apurado. Aos saldos do Imposto a Pagar (Imposto Apurado - Imposto Pago), considerando ainda o eventual ajuste em cada ano calendário fiscalizado (2012, 2013 e 2014), acrescentou juros de mora e multa de ofício conforme previsto nos artigos 953 e 957, incisos I e II, do RIR/99, artigo 84, inciso I e § 1º, da Lei nº 8.981/1995 e artigos 44, incisos I e II, e 61 da Lei nº 9.430/1996. A autuação sobre as bases de cálculo apuradas foi levada a efeito com multa qualificada pela constatação pelo autuante, segundo seu entendimento, de sistemática e continuada sonegação.

O autuante se apoia no art. 71 e inc. I da Lei nº 4.502, de 1964, que trata de sonegação e ressalta que a conduta reiterada e a expressividade dos valores subtraídos à tributação, mediante declaração a menor dos rendimentos e inclusão de despesas sem nítida comprovação indicaria, no seu entendimento, clara ação com dolo e caracterizaria evidente do contribuinte de fraudar o Fisco. Segundo o autuante, não haveria como ser involuntária, acidental ou associável a um mero erro material uma conduta que se estenderia de tal maneira no tempo e traria benefícios significativos e incontestes a quem dela faria uso. Assim, sobre o imposto devido apurado em decorrência da omissão de rendimentos por parte do contribuinte foi aplicada a **multa de ofício qualificada**, de 150%, prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº. 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

O autuante lançou ainda, sem multa qualificada, imposto calculado sobre a omissão de rendimentos reconhecida pelo contribuinte no valor de R\$ 10.443,60 relativa ao ano de 2012, pagos pela fonte "ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL", CNPJ 87.934.675/0001-96 e informados em Dirf.

A **multa exigida isoladamente** com base na legislação indicada no auto de infração foi calculada pelo autuante sobre o valor devido e não recolhido a título de carnê-leão (recolhimento mensal obrigatório), estando a demonstração de sua apuração explicitada na **Tabela 5** (fls. 4138/4139).

Em face da ocorrência de fatos que, em tese, se enquadrariam no art. 1º da Lei 8.137/90, e em cumprimento ao disposto nos arts. 1º e 3º do Decreto 2.730/98 e do art. 1º da Portaria RFB 2.439, de 21 de dezembro de 2010, o autuante formalizou processo de **Representação Fiscal para Fins Penais**, protocolizado sob o nº 11065.722679/2017-18, apenso ao presente.

Amparado no disposto nos arts. 64 e 64-A da Lei nº 9.532, de 1997, e no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.171, de 2011, juntamente, e em função do resultado da fiscalização, foi efetuado o **arrolamento dos bens e direitos** em nome do contribuinte, visto que a soma dos créditos tributários sob sua responsabilidade seria superior aos dois milhões de reais estipulados na norma e ultrapassaria os trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

Em suas 89 páginas de **IMPUGNAÇÃO** (fls. 4.242/4.330), o representante do contribuinte apresenta, em suma, os seguintes argumentos:

- A *representação para fins criminais* deveria ser cancelada diante da carência de provas do dolo do impugnante, podendo ser constatada tão somente a sua pouca habilidade na manutenção dos documentos, em razão não ter sido cobrado anteriormente pela Corregedoria de Justiça quanto à escrituração e ainda em decorrência de um desastre no arquivo de documentos.

- Até 2015 não haveria qualquer exigência da Corregedoria em face dos registradores de manter escrituração, sendo facultativa a utilização dos livros auxiliares a partir de 2015, por força do Provimento 45/2015, e obrigatória apenas em 2016, também em decorrência do mesmo provimento.

- O contribuinte não teria agido com dolo nem teria tido qualquer intenção de cometer fraude perante o Fisco, tanto que acreditaria que todas as deduções realizadas seriam viáveis; se de fato a intenção dele fosse fraudar o Fisco, de forma alguma colaboraria com as investigações.

- Na verdade, ele seria pouco organizado, teria passado por disputas e usurpação do cartório, tendo de se retirar às pressas, sem a devida coleta de documentos, vários deles perdidos em razão das intempéries ocorridas no cartório, conforme ata notarial juntada.

- Não haveria qualquer razão para o enquadramento no art. 1º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, uma vez que, em nenhum momento, pela investigação, teria sido apurado qualquer valor de contribuição previdenciária recolhido a menor; tanto seria assim, que no anexo sobre itens glosados e não glosados de deduções não haveria glosa sobre o INSS, tão pouco sobre o FGTS dos funcionários.

- Não teria incorrido nos crimes descritos no art. 1, inc. I, e no art. 2º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, uma vez que não haveria qualquer falta de recolhimento de contribuição social, qualquer ato doloso ou intenção de omitir valores do Fisco.

- Haveria tão somente desorganização e inabilidade do impugnante na organização de seus documentos;

- Considerando-se que os documentos só teriam sido exigidos pela Corregedoria de Justiça a partir de 2016 por força do Provimento 031/2016, não seria aplicável ao caso em questão o art. 195 do CTN, sendo, por isso, indevida a imputação da responsabilidade de guarda de documentos e confecção de livros Caixa e livros auxiliares, atribuída a ele pelo autuante, como se ele fosse uma empresa ou produtor e não uma pessoa física que presta serviço autônomo.

- Consoante o entendimento do CARF, a conduta dolosa deveria ser fortemente comprovada pelo Fisco, mesmo que este compreendesse que a documentação carreada fosse inidônea; além disso, o fato de a conduta do contribuinte ter sido realizada em anos seguidos de nada seria relevante no que se refere à comprovação do dolo.

- Somente poderia ter sido aplicada no caso dos autos multa pertinente a uma irregularidade formal ou material, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96; jamais se poderia exigir multa qualificada por fraude/sonegação/omissão fraudulenta que ensejasse representação fiscal para fins penais.
- À época do lançamento, os períodos de apuração de 01/2012 a 10/2012 já teriam sido atingidos pela decadência, em razão da regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN, não podendo haver cobrança do imposto em relação a estes períodos.
- O auto de infração deveria ser desconstituído quanto ao período de 01/2012 a 10/2012, posto que estaria sendo cobrado imposto cujo prazo decadencial já teria transcorrido, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.
- O auditor-fiscal teria glosado diversos valores corretamente enquadrados como dedutíveis pelo contribuinte.
- Em todas as DIRPFs teriam sido lançadas na página 2, aba de Rendimentos Tributáveis Recebidos de PF, coluna Pessoa Física, as receitas recebidas líquidas do Cartório, deixando-se vazia a coluna Livro Caixa; se bem observado o livro Caixa, assim como o carnê-leão, não seria possível constatar qualquer falha de maior gravidade, não tendo havido qualquer recolhimento a menor; tão somente deveria constar na coluna de Pessoa Física o valor bruto das receitas, na coluna Livro Caixa deveria constar as despesas, que deveriam ser lançadas no programa de carnê-leão e importadas para a DIRPF.
- Para explicitar de forma clara a regularidade dos valores lançados a título de livro Caixa, teria elaborado um quadro (fls. 4254/4255), demonstrando como os valores de receita líquida, livro Caixa e carnê-leão possuiriam correspondência.
- Haveria apenas equívoco da contabilidade do impugnante no ato de preenchimento da declaração de imposto de renda, ao se colocar na aba de Rendimentos o valor líquido ao invés de colocar o valor bruto, além de deixar de incluir as despesas na aba de Despesas.
- Este equívoco seria tão somente de ordem formal, devendo, por isso, incidir tão somente multa formal, nos termos do art. 44 inc. I, da Lei nº 9.430/96.
- A divergência de valores entre o livro Caixa e as despesas informadas à Corregedoria resultaria da diferença de critérios de dedução das despesas adotados pela Corregedoria e pela Receita Federal; nesse sentido, a Corregedoria sequer cobraria livro Caixa até 2015, o que, por si só, já justificaria a possibilidade de divergências.
- Teria havido de fato equívocos de lançamento como, por exemplo, o lançamento das despesas da WATCH do dia 30/07/2012, uma vez que ela se revelaria uma despesa pessoal do tabelião, que, por equívoco, teria sido lançada como o dedutível; porém, esse equívoco não seria de grande monta e apenas demonstraria inabilidade do contribuinte quando do lançamento de despesas.

- As despesas em questão teriam sido realmente consumidas pelo cartório, independentemente de estarem em nome de pessoas que já teriam feito parte do cartório, bem como independentemente de não possuírem em um primeiro momento comprovação de sua quitação junto aos fornecedores ou ainda de os aluguéis sempre serem pagos da forma relatada ao autuante.

- A matéria deveria se sobrepôr à forma; o reconhecimento da verdade material em sobreposição à forma seria objeto de diversas decisões dos tribunais administrativos, inclusive do CARF.

Continuando a explicitar suas razões de discordância em relação ao lançamento, o contribuinte apresenta **PLANILHA (fls. 4257/4260)**, discriminando, por grupos, as despesas glosadas, numerando-as de 01 a 57, com indicação dos fornecedores, dos clientes que aparecem nas notas fiscais e do motivo da glosa. Em seguida, ele apresenta as suas explicações relativas a cada fornecedor, procurando correlacioná-las, na medida do possível, com a numeração dos itens da planilha, abarcando as **justificativas**, segundo seu ponto de vista, para o cancelamento das glosas das despesas, ou mesmo o posicionamento legal e jurisprudencial do CARF a respeito (**fls. 4260/4325**).

**Observa-se que essa planilha (fls. 4257/4260) é idêntica a que já havia sido apresentada por ele durante a ação fiscal (fls. 3717/3719), a despeito de o autuante já ter acatado as justificativas relativas aos itens nº 8, 9, 19, 20, 22, 25, 27, 30, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 47, 48, 49, 50, 52, 53, 54, 55, 56 e 57 (fls. 3.717 a 3.719).** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

Prosseguindo, o contribuinte ressalta especialmente que todas as despesas glosadas teriam sido efetivamente consumidas pelo Cartório, teriam reflexo direto na manutenção e melhoria do cumprimento das atividades cartorárias, seriam indispensáveis a elas, estariam intimamente ligadas ao bom funcionamento do Cartório, inclusive as destinadas ao bem-estar dos funcionários e prestadores de serviços do Cartório. Traz ainda os seguintes argumentos:

- As despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora do Cartório seriam dedutíveis, mesmo que os documentos não contenham o CNPJ do Cartório, estejam em nome de terceiros ou não tenham informação sobre o tomador do serviço ou comprador da mercadoria ou a natureza do serviço ou a identificação da mercadoria comprada.

- Não haveria exigência da Corregedoria a respeito da necessidade de constar o número do CNPJ do Cartório nos documentos atinentes às despesas.

- A Corregedoria, conforme o Provimento 31/2016, consideraria como despesa dedutível para cálculo da receita líquida a compra de mobiliário, maquinário, computadores etc.

- Antes do Provimento 31/2016, o Provimento 45/2014 do CNJ já disciplinaria a matéria, também prevendo que tais aquisições constituiriam despesas e deveriam ser cadastradas como tal, evidenciando que, desde que se disciplinou o que

constituiria despesa de um cartório, que tais aquisições seriam inequivocamente cadastradas como tal.

- A Corregedoria consideraria como despesas dedutíveis as necessárias à percepção de receita e à manutenção da fonte pagadora, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/90; a jurisprudência do CARF revelaria o mesmo entendimento.

- No que se refere à aquisição de máquinas etc., a dedução não aceita pela Receita Federal se restringiria a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como despesas de arrendamento, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/90.

- Teria obtido junto a alguns fornecedores declarações informando que as notas fiscais em questão se refeririam ao Cartório e se encontrariam quitadas; não poderiam ser glosadas despesas as quais o próprio fornecedor informa que estariam quitadas.

- Não haveria qualquer omissão de valores em virtude de utilização de dedução indevida de despesas, uma vez que as despesas teriam sido efetivamente consumidas pelo cartório, independentemente de estarem em nome de pessoas diversas do contribuinte, bem como independentemente de não possuírem em um primeiro momento comprovação de quitação das despesas junto ao fornecedor ou ainda que os aluguéis sempre tivessem sido pagos da forma como relatada por ele.

- No que se refere às Guias dos Selos digitais, o sistema de geração de selos digitais e guias seria integrado e digital, não sendo possível haver divergências.

- O fato de não constarem do livro Caixa as informações das guias de selo digital constituiria um equívoco de ordem formal.

- Não haveria uma forma certa de registrar estas rubricas no livro Caixa; haveria obrigação de manutenção dos comprovantes idôneos e não de usar uma determinada forma de registro.

- Não teria sido comprovada a existência do crédito tributário no montante indicado pelo auditor-fiscal, tendo em vista que ele não teria levado em conta vários dos comprovantes das deduções apresentados pelo contribuinte, razão pela qual se entenderia como não preenchidos os requisitos do art. 2º da IN RFB nº 1.565, de 2015.

- Alternativamente, compreendendo-se que haveria dúvida sobre a questão da validade das deduções, entenderia ser necessária PERÍCIA CONTÁBIL E DOCUMENTAL a respeito da veracidade das deduções utilizadas para a formação da base de cálculo do IR.

- Quanto à multa proporcional de 150% nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, o autuante teria compreendido incorretamente que o contribuinte teria omitido dolosamente receita, sem levar em conta que, em verdade, a dita

omissão adviria de valores que o próprio auditor não teria considerado como sendo dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

- Não haveria qualquer forma de omissão, uma vez que o contribuinte acreditaria que a sua base de cálculo de IR seria exatamente aquela que informara na Declaração de Imposto de Renda.

- Se algum valor tivesse sido deduzido de forma indevida, o que dificilmente teria ocorrido, a dedução a maior teria sido feita acreditando-se estar correto, ou seja, sem qualquer dolo de lesar o Fisco, inclusive por ser a profissão do contribuinte extensivamente observada pelo Tribunal de Justiça.

- Seria equivocada a aplicação de multa proporcional de 150% por carecer o caso em tela de dolo, configurando-se, quiçá, tão somente equívoco formal, merecendo, no máximo, multa de 75%, nos termos do art. 44 inc. I, da Lei nº 9.430/96.

- O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seria categórico em afirmar que, na ausência de comprovação de ato praticado pelo contribuinte com dolo, a multa aplicável ao caso seria de 75%.

- Não seria devida multa alguma, pois todos os comprovantes das deduções que estariam em poder dele teriam sido apresentados ao auditor-fiscal; aqueles que não teriam sido apresentados, teriam sido deteriorados por intensa chuva da qual se teria ata notarial do perdimento.

- Alternativamente, caso haja alguma dúvida quanto aos valores dedutíveis no imposto de renda do contribuinte, se deveria, no máximo, estabelecer a aplicação de multa no patamar de 75%, nos termos do art. 44 inc. I, da Lei n 9.430/96.

- Seria de se questionar de que forma teria agido o autor com dolo e vontade de omitir receita, uma vez que os valores deduzidos teriam sido expostos ao auditor-fiscal, que inclusive não teria considerado despesas amplamente dedutíveis.

- Seria completamente carente de fundamentação a multa de 150%; todavia, a título de exaurimento de todas a hipóteses, caso fosse considerada a manutenção da multa proporcional, jamais se poderia cobrar dele outra multa.

- No CARF se encontraria consolidado em sua jurisprudência a impossibilidade de inclusão de multa isolada quando já houvesse multa proporcional, podendo-se citar, inclusive, o recente acórdão sobre o assunto exarado no processo nº 11080.732190/2015-96 (Acórdão nº 1301-002.609, Relator José Eduardo Dornelas Souza, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Sessão de 19/09/2017).

- A manutenção concomitante das duas multas corresponderia a permitir o confisco, vedado pelo art. 150, inc. IV, da Constituição Federal.

- Não seria devida multa alguma, tendo em vista que acreditaria ter agido corretamente em suas deduções.

- Alternativamente, se restar compreendido ter havido equívoco formal - única opção possível para a conduta desempenhada pelo impugnante nos anos de 2012 a 2014 - deveria haver a exclusão da aplicação concomitante da multa qualificada e da isolada, privilegiando-se o princípio da consunção, bem como o da vedação do confisco, nos termos do art. 150, inc. IV, da Constituição Federal.

Em suma, o contribuinte requer que sejam reconhecidas como corretas as deduções praticadas por ele e, subsidiariamente, em se compreendo que haveria valores não dedutíveis, que seja o julgamento convertido em **DILIGÊNCIA** para apurar a lisura das despesas e seus comprovantes. Solicita também, subsidiariamente, que seja excluída a representação fiscal para fins penais, reconhecida a decadência dos períodos de apuração de 01/2012 a 10/2012, reduzida a multa qualificada para multa formal e excluída a multa isolada exigida concomitantemente com a outra multa.

Acompanham a impugnação os documentos trazidos à colação pelo contribuinte, juntados às fls. 4332/4492.

(...)"

4. A impugnação apresentada pelo sujeito passivo (acima brevemente descrita) foi conhecida e julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ/RJO nº 12-98.809, de e-fls. 4.502 a 4.528, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA. DEDUÇÕES. LIVRO CAIXA

Os rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva recebidos pelos contribuintes e seus dependentes indicados na declaração de ajuste devem ser espontaneamente oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual.

Na hipótese de apuração pelo Fisco de omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cabe a adição do valor omitido à base de cálculo do imposto, com o seu correspondente lançamento de ofício ou ajuste do valor do IRPF a Restituir declarado.

O contribuinte que percebe rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros podem deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade, a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários, os emolumentos pagos a terceiros e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. A dedução se sujeita à comprovação da veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação hábil e idônea, não podendo exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses

seguintes, até dezembro. Não podem ser deduzidos os valores registrados em Livro Caixa correspondentes a despesas com investimentos ou aplicações de capital. Se o contribuinte, intimado pela Fiscalização, não consegue comprovar com documentação hábil e suficiente que as despesas estão escrituradas em Livro Caixa, existem e cumprem os requisitos para sua dedutibilidade, impõe-se a sua glosa.

#### FALTA DO RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO (CARNÊ-LEÃO). MULTA ISOLADA

Constatada a falta do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) devido em decorrência do recebimento pela pessoa física de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, impõe-se a cobrança da multa isolada de 50%, exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal.

#### MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. APURAÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

A matéria não impugnada expressamente com argumentos de fato e de direito, por extrapolar os limites da lide, não é passível de exame pela autoridade julgadora. O crédito tributário correspondente se revela exigível de imediato.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é cabível quando resta comprovada alguma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

#### MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata. Cabível, portanto, a cobrança concomitante das duas penalidades.

#### DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. TERMO INICIAL

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, mesmo nos casos em que ocorreu o pagamento antecipado da exação e exista declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito.

#### PERÍCIA E DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. SOLICITAÇÃO NÃO FORMULADA.

Devem ser considerados não formulados o pedido de diligência e de perícia que, sem a indicação dos quesitos e, no caso da perícia, também sem a qualificação do perito, deixa de atender aos requisitos previstos na legislação de processo administrativo fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Cientificado da decisão de 1ª. Instância em 14.06.2018 (e-fls. 4.840), o contribuinte interpôs, em 13.07.2018 (e-fls. 4.841/4.842), Recurso Voluntário de e-fls. 4.844 a 4.939, onde, após pugnar pela tempestividade do Recurso e traçar breve histórico, dos fatos que levaram ao lançamento e do julgamento de piso, retoma as alegações constantes de sua impugnação, brevemente acrescentadas dos seguintes tópicos a seguir resumidos:

a) Entende ter produzido comprovação de que as deduções feitas pelo contribuinte estão em conformidade com a lei e seguem o princípio da prevalência da realidade dos fatos – não apenas a realidade formal – e que, mesmo entendendo a Fazenda pela dedução realizada a maior, ficou evidente que não houve dolo de omitir informações perante a Receita ou mesmo informar o que não fosse objetivamente verdade;

b) Cita, novamente, que vários documentos foram perdidos em um alagamento, mas que todos os registros apresentados pelo recorrente que estavam em sua posse, talvez não na melhor organização, comprovavam a origem da despesa e a regularidade de sua dedução. Ressalta que auxiliou o auditor no seu trabalho, apresentou todos os documentos que poderia ter e não pode, portanto, ser punido tal como se fosse um sonegador, fraudulento ou simulador. Alega que sua conduta não pode ser qualificada de outra forma que não colaborativa e na melhor organização que pode. Reitera que apresentou argumentos para a divergência de declaração, elucidando erro de preenchimento que não causou nenhum prejuízo ao fisco no que tange ao recolhimento de impostos;

c) Reitera que houve equívoco da contabilidade do recorrente no ato de realização da declaração de imposto de renda em colocar na aba de rendimentos o valor líquido ao invés de colocar o valor bruto recebido pelo impugnante, bem como olvidou-se de incluir as despesas na aba Despesas da declaração. Rejeita haver ocultação de dados (a partir da tecnologia utilizada pela Receita), frisando que o recorrente promoveu, no que esteve no seu alcance, a apresentação da verdade dos fatos e atos, inclusive apresentando a sua inaptidão na apresentação de sua declaração;

d) Sobre o argumento de que várias rubricas estariam em nome do tabelião e não do tabelionato, novamente invoca o princípio da verdade material, reiterando que por mais que não esteja em nome do tabelionato, estes itens comprados e serviços prestados verdadeiramente foram consumidos pelo tabelionato, rejeitando a existência de dolo e pugnando pela aplicação dos princípios da ponderação e da razoabilidade;

e) Alega que a omissão de rendimento ou receita pressupõem um dolo em agir e não o erro em utilizar despesas (que é considerado perdoável), ressaltando que para a maioria das despesas que foram utilizadas para a dedução de imposto de renda há calço em legislação e em decisão do CARF, razão suficiente para se considerar como sendo além de idônea, legítima a dedução utilizada, passando ao largo a atitude do contribuinte daquela capaz de justificar a multa qualificada;

f) Retoma o capítulo I de sua impugnação, pugnano pelo afastamento da Representação Fiscal para Fins Penais, ressaltando que a incidência penal ocorre quando da omissão da informação ou da prestação de declaração falsa, condutas omissivas e comissivas, respectivamente. Para a penalização e enquadramento penal, deve estar configurada a conduta dolosa, visto que não há crime sem dolo ou culpa - regra basilar de Direito Penal. Admite que o recorrente era pouco organizado, passou por disputas e usurpação do cartório, no que teve que se retirar as pressas, sem a devida coleta de documentos, mas não agiu com dolo e não teve intenção de sonegar os tributos, visto que apresentou todas as contas e deduções que acreditava ter direito, com base em interpretação legal;

g) Assim, pleiteando a exclusão da Representação para Fins Criminais e rejeita a ocorrência de dolo, citando precedentes do Carf e o art. 112 do CTN, frisando que: g.1) até 2015 não havia qualquer exigibilidade de escrituração em face dos registradores, sendo facultativa a utilização dos livros auxiliares a partir de 2015 por força do Provimento 45/2015 e então obrigatório apenas em 2016 pelo provimento acima mencionado; g.2) em nenhum momento fora apurado qualquer valor de contribuição previdenciária recolhido a menor, tanto é que no anexo sobre itens glosados e não glosados de deduções não há glosa sobre o INSS, tão pouco sobre o FGTS dos funcionários, demonstrando evidentemente que o recorrente não tinha intenção de sonegar ou de pagar menos impostos e que realizou as deduções que entendeu cabíveis;

h) Pugna, a seguir, pelo afastamento da multa qualificada, ressaltando seu intuito de colaborar com a investigação, com a apresentação de todos os documentos pertinentes e a prova de sua inaptidão em fazer a declaração de imposto de renda, não se caracteriza como sendo negadora, fraudulenta ou simuladora, vez que não houve qualquer dolo do recorrente, tão somente desorganização ou inaptidão na guarda de seus documentos e preenchimento de declaração, retomando os argumentos já relatados nos itens f e g acima e citando jurisprudência adicional oriunda do CARF e do TRF-3 quanto ao tema;

i) Quanto à multa isolada, acrescenta argumento de que a aplicação e legalidade da multa isolada apenas tem razão de existir quando não há recolhimento do carnê-leão quando se deveria efetuar-lo, situação distinta da exposta nos autos, devendo, portanto, valer a regra de não aplicação da multa isolada em concomitância com a multa qualificada como já consolidado pela jurisprudência do CARF, já citada em sede de impugnação. Assim, compreende que a multa isolada deve ser afastada em absoluto, vez que houve recolhimento de carnê-leão, sendo possível apenas aventar que houve recolhimento a menor tão somente por discordarem fisco e contribuinte sobre as deduções feitas pelo recorrente, porém tendo havido recolhimento;

j) Quanto à decadência, argumenta que o artigo e incisos utilizados pela decisão recorrida são oportunos quando no caso de dolo, fraude ou simulação, situação que passa ao largo do caso dos autos. Uma vez mais, alega que o recorrente procedeu de forma atrapalhada a coleta de seus documentos, sempre lembrando que houve perdimento de vários em virtude de um alagamento, mas jamais esboçou qualquer atitude dolosa, fraudulenta ou simulada em não recolher tributos ou omitir receita. A partir daí, retoma, *ipsis litteris*, seus argumentos já deduzidos em sede de impugnação, para defender que, em não havendo a configuração da hipótese do inciso I do §1º do art. 173 do CTN, deve-se utilizar o art. 150, §4º do CTN, o que configuraria a decadência dos períodos de 01/2012 a 10/2012, auto de infração;

k) Encerra seu recurso argumentando que sua impugnação informou expressamente que, no caso de os julgadores compreenderem como não sendo o dedutíveis os valores que o recorrente compreende que são, entendia que o julgamento deveria ser convertido em diligência para verificar a lisura das despesas. Assim, haveria informação do que deveria ser analisado em diligência, bem como qual o objetivo desta. Defende, a seguir que se porventura compreenderem os conselheiros pela manutenção do auto de infração, mesmo com todos os pontos apresentados e, ainda que considerado apenas erro formal, deve-se converter o julgamento em diligência para que seja comprovada a sua idoneidade das deduções, abatendo-se parte do crédito tributário a partir dos documentos colacionados aos autos.

l) Assim, requer:

I – O provimento do Recurso Voluntário, a fim de que:

a) seja afastada a multa qualificada, a multa isolada, bem como a representação criminal, vez que não restou comprovado o dolo, a fraude ou intuito de simular situação ao fisco para se escusar de efetuar pagamento de imposto de renda, nos termos do art. 44 inciso I, da Lei nº. 9.430/96;

b) privilegiando-se o princípio da verdade material em detrimento da forma, sejam reconhecidas como corretas as deduções praticadas pelo impugnante nos termos do art. 6º e incisos da Lei nº 8.134/90 e consequentemente cancelar o auto de infração.

II - Subsidiariamente, compreendendo que há valores não dedutíveis, que seja o julgamento convertido em diligência para apurar a lisura das despesas e seus comprovantes;

III - Subsidiariamente, dar provimento ao Recurso Voluntário para:

a) excluir a representação para fins penais por carência de provas do dolo do impugnante;

b) decretar a decadência dos períodos de apuração de 01/2012 a 10/2012 nos termos do art. 150, § 4º do CTN;

c) reduzir a multa qualificada, diante da ausência de comprovação do dolo impugnante, nos termos do art. 44 inciso I, da Lei nº. 9.430/96, bem como nos termos do acórdão CARF nº. 1301-002.555;

d) Excluir a multa isolada quando da já há aplicação de multa qualificada nos termos do acórdão CARF nº. 1301-002.609, utilizado como precedente, bem como em privilegiando o princípio da consunção, bem como a vedação do confisco, nos termos do art. 150, IV da CF.

6. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

7. Cientificado da decisão de 1ª. Instância em 14.06.2018 (e-fls. 4.840), o contribuinte interpôs, em 13.07.2018 (e-fls. 4.841/4.842), Recurso Voluntário de e-fls. 4.844 a 4.939. Assim, o pleito é tempestivo. A análise seguirá a ordem de matérias constante do pleito recursal.

### **1. Quanto à alegação inicial de inexistência de omissão de rendimentos**

8. Verifica-se, a propósito, que a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física (única omissão impugnada) decorre do procedimento resumido nos itens 3 e 4 do Relatório Fiscal, de e-fls. 4.121 a 4.137, sendo, mais especificamente, proveniente de divergência entre as despesas reconhecidas pela autoridade autuante e aquelas consideradas quando dos rendimentos tributáveis (também, equivocadamente declarados pelo recorrente por seu valor líquido).

9. Pode-se assim concluir a partir da comparação entre a Tabela 5 de e-fl. 4.138, que embasou as infrações constantes do auto às e-fls. 4.214 a 4.229, resumidas em quadro de e-fl. 4.230 e onde as omissões apontadas coincidem exatamente com as despesas constantes do quadro de e-fl. 4.850 do Recurso Voluntário que, por sua vez, guarda plena consistência com os valores declarados constantes de quadros de e-fls. 4.848 e 4.849<sup>1</sup>.

10. Assim, constata-se que a argumentação do contribuinte de que se estaria diante de mero erro formal não encontra respaldo nos autos, na medida em que a acusação fiscal que originou o lançamento aponta a existência de valores líquidos omitidos (infração de natureza material), a partir do cômputo, pelo autuado, em seus valores declarados, de despesas consideradas indedutíveis pela autoridade fiscal.

11. Também de se ressaltar, a partir do acima disposto, que as alegações do contribuinte de: a) que “apresentou argumentos para a divergência de declaração elucidando erro de preenchimento que não causou nenhum prejuízo ao fisco no que tange a recolhimento de impostos” e de que estariam as divergências “amparadas por documentos idôneos” e, ainda, b) que, mais especificamente, deveriam ser admitidas despesas em nome do tabelião (e não do tabelionato), confundem-se, em ambos os casos, com o mérito da análise detalhada das deduções

<sup>1</sup> A menos de valores a maior declarados pelo contribuinte em DIRPF nos meses de Dez. 2012, Dez. 2013 e Dez. 2014 em relação ao quadro de e-fl. 4.850, com a autoridade lançadora já considerando os montantes declarados para fins de cálculo da omissão imputada.

de despesas não aceitas (glosadas) pela autoridade fiscal e contestadas pela recorrente. Opta-se, aqui, por realizar tal análise em tópico que se segue no presente voto, com plena observância aos princípios da verdade material e sem qualquer violação aos princípios da ponderação e razoabilidade.

12. Por fim, informa-se ao recorrente, ainda, que a aplicação da multa qualificada pela autoridade autuante não foi fundamentada na falta de cooperação (auxílio) com (ao) trabalho do Auditor ou de “ocultação de dados”, mas, sim, em acusação de reiterada e relevante conduta de subtração de valores à tributação, com caracterização de sonegação (instituto que diz respeito, mais especificamente, ao impedimento ou retardamento do conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária e não ao vocábulo “ocultação de dados”), consoante o fundamento a seguir, constante do Relatório Fiscal à e-fl. 4.137 e ao qual se aterá o presente voto quando da análise do tema, *verbis*:

(...)

A autuação sobre as bases de cálculo apuradas está sendo levada a efeito com **multa qualificada pela constatação de sistemática e continuada sonegação**.

**Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme definido no art. 71 e inciso I da Lei nº 4.502, de 1964.**

**A conduta reiterada e a expressividade dos valores subtraídos à tributação simplesmente declarando a menor os seus rendimentos e incluindo despesas sem a nítida comprovação indica clara ação com dolo e caracteriza evidente intuito de fraudar o fisco por parte do fiscalizado.** (grifo do relator do presente Recurso Voluntário).

Não há como se crer seja involuntária, acidental ou associável a um mero erro material uma conduta que se estende de tal maneira no tempo e que traz benefícios significativos e incontestes a quem dela faz uso. Assim, sobre o imposto devido apurado em decorrência da omissão de rendimentos por parte do Fiscalizado está sendo aplicada a multa de ofício qualificada, de 150%, prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº. 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

(...)”

13. Concluídas tais digressões/esclarecimentos, entendo, a partir do exposto, que nada há a se prover preliminarmente quanto às alegações de e-fls. 4.847 a 4.853 e prossigo na análise do pleito recursal, quanto a seus demais itens.

## **2. Quanto à dedução de Despesas em Livro-Caixa**

### **2.1 Premissas**

14. Trata-se de matéria recentemente enfrentada por este Colegiado (Acórdão CARF nº. 2.101-003.184, de 23 de julho de 2025), onde restaram estabelecidas premissas para a dedução das despesas em livro Caixa que ora se discute, às quais também acede este relator, embora não fizesse parte deste Colegiado à época.

15. Dessa forma, são as seguintes as premissas a serem adotadas no âmbito do presente voto, em linha com o estabelecido pelo Conselheiro Mário Hermes Soares Campos (Relator) no julgado mencionado, *verbis*:

“(…)

Nos termos do art. 6º da Lei 8.134, de 1990, uma despesa para ser considerada como de custeio e, portanto, ser dedutível, deve respeitar quatro requisitos, cumulativos e indispensáveis:

- a) deve estar relacionada com a atividade exercida;
- b) deve ser efetivamente realizada no decurso do ano-base correspondente ao exercício da declaração;
- c) deve ser necessária à percepção do rendimento e à manutenção da fonte pagadora;
- d) deve estar escriturada em Livro-Caixa e **comprovada com documentação idônea**. (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

Buscando clarear a conceituação das despesas dedutíveis, sob a ótica do art. 6º, inc. III, da Lei nº 8.134/1990, por meio da Solução de Consulta – SC Cosit nº 210/2018, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal assim se manifestou:

(…)

*9. A Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, ao tratar das deduções relativas às despesas escrituradas em livro-caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, assim dispõe em seu art. 6º (matriz legal dos arts. 75 e 76 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 299):*

**“Lei nº 8.134, de 1990:**

*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:*

(…)

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

(…)”

10. Por sua vez, a IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com as alterações da IN RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017, ao dispor sobre os rendimentos do trabalho não assalariado, esclarece que:

**“IN RFB nº 1.500, de 2014:**

(...)

Art. 56. Para a determinação da base de cálculo do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), pode-se deduzir do rendimento tributável:(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)

I - as parcelas previstas nos incisos I a V do caput do art. 52; e

**II - as despesas escrituradas em livro Caixa, observado o disposto no art. 104.**

(...)

**Art. 104. O contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade**

(...)

**III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017)**

(...)”

(...)

16. Observe-se que a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 6, de 18 de maio de 2015, analisou o conceito de despesas de custeio, concluindo pela similaridade entre as despesas de custeio de pessoa física não assalariada e as despesas operacionais da pessoa jurídica, conforme se pode verificar abaixo:

“16. Neste ponto, calha comentar que, ao analisar a dedutibilidade de despesas de custeio inerentes aos rendimentos do trabalho não-assalariado, a Cosit, em ao menos duas oportunidades, embasou-se na “semelhança do que ocorre com as empresas”, pois o art. 299 do RIR/1999 (art. 191 do RIR/1980) estabelece que “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”.

(...)

16.3. Essa linha de interpretação conforma-se com o princípio que vem norteando a elaboração da legislação do imposto sobre a renda, de harmonização da tributação das pessoas físicas com a das pessoas jurídicas, consoante se verifica na exposição de motivos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e na da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

16.4. Disso deflui que, para avaliar a possibilidade de dedução dos dispêndios vinculados aos rendimentos do trabalho não assalariado, em consonância com a

*orientação da Cosit, é lícito apoiar-se nos precedentes relativos ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.*

(...)

*17. Consta no art. 299 do RIR/1999, o conceito de despesas operacionais da pessoa jurídica, como sendo aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que não computadas nos custos. Os §§ 1º e 2º dispõem que as despesas necessárias são aquelas pagas ou incorridas com o objetivo de realizar as operações exigidas pela atividade da empresa, sendo admitidas apenas aquelas usuais ou normais às atividades da empresa:*

**“Decreto nº 3.000, de 1999**

**Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).**

**§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).**

**§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).**

**§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.” (grifos da transcrição)**

*18. O Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.<sup>2</sup>*

**19. Saliente-se que ambas as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, concomitantemente.**

**20. Dentro dessa ótica, entende-se “despesas de custeio” como aquelas sem as quais o consulente não teria como exercer o seu ofício de modo habitual e a contento, como por exemplo, as despesas com aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo<sup>3</sup>.**

<sup>2</sup> Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

<sup>3</sup> Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

(...)

Conforme se verifica dos trechos acima reproduzidos da SC Cosit nº 210/2018, a melhor definição das despesas de custeio partiu de conceitos contábeis, constantes do próprio Regulamento do Imposto sobre a Renda. Também tomado por referência o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, onde esclarece que “o gasto é necessário quando é essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito da usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”. Finalmente, foi salientado na solução de consulta, que as exigências não são alternativas, e sim cumulativas, ou seja, as despesas, além de serem necessárias à percepção da receita, devem também ser necessárias à manutenção da fonte pagadora, de forma concomitante.<sup>4</sup>

(...)”

16. Ainda, ressalte-se serem tais premissas perfeitamente consistentes com a aplicabilidade adicional, ao caso que ora se analisa, dos arts. 75 e 76 do RIR/99 e dos arts. 68 e 69 do RIR/2018 (dispositivos cuja matriz legal é a já citada Lei nº 8.134, de 1990), cabendo, ainda, o pleno respeito ao estabelecido pelos art. 73 do RIR/99 e do art. 66 do RIR/2018, *verbis*:

#### **RIR/1999**

**Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º)** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

(...)

Art. 75. 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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

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 à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

<sup>4</sup> Grifo do relator do presente Recurso Voluntário.

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

### **RIR/2018**

**Art. 66. As deduções ficam sujeitas à comprovação ou à justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º) (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)**

§ 1º O sujeito passivo será intimado a apresentar, no prazo estabelecido na intimação, esclarecimentos ou documentos sobre inconsistências ou indícios de irregularidade fiscal detectados nas revisões de declarações, exceto quando a autoridade fiscal dispuser de elementos suficientes para a constituição do crédito tributário.

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou de justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

(...)

Art. 68. 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 atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º; e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, *caput*, inciso I):

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

II - os emolumentos pagos a terceiros; e

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos e a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, exceto na hipótese de representante comercial autônomo; e

III - em relação aos rendimentos a que se referem os art. 39 e art. 40 .

Art. 69. As deduções de que trata o art. 68 não poderão exceder à receita mensal da atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro do mesmo ano-calendário (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções porventura existente no final do ano-calendário não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

**§ 2º O contribuinte deverá escriturar as receitas e as despesas em livro-caixa e comprovar a sua veracidade por meio de documentação idônea, mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou a decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).**

**§ 3º O livro-caixa de que trata o § 2º independe de registro.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

(...)"

17. Por fim, esclareça-se, quanto às despesas com aquisição de computadores, maquinário e mobiliário que, ainda que tais dispêndios, no entender deste relator, possam ser considerados como imprescindíveis para a atividade exercida pela serventia cartorial, cediço estarem sempre vinculados à aquisição de itens não consumíveis, cuja vida útil ultrapassa um ano-calendário, constituindo-se, assim, em aplicação de capital, daí descartando-se seu reconhecimento como despesas de custeio.

18. Em detalhes, a Administração Tributária é bastante clara, através da Pergunta 409 da publicação "Perguntas e Respostas ao IRPF", e de informação constante de seu sítio<sup>5</sup>, ao firmar tal posicionamento, de forma acertada no entender deste relator, com fulcro na distinção contábil existente entre gasto registrável como ativo (gasto ativável, classificação na qual se enquadram as aplicações de capital) e despesa, *verbis*:

"(...)

#### **Compra de bens e direitos**

Apenas o valor relativo às despesas de consumo é dedutível no Livro Caixa. Deve-se, portanto, identificar quando se tratar de despesa de consumo ou de aplicação de capital.

Considera-se despesa de consumo a compra de bens próprios para consumo e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos em reparos e conservação.

Considera-se aplicação de capital a despesa com aquisição de bens necessários à atividade profissional, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, e que não sejam consumíveis, isto é, não se acabem com sua mera utilização, como equipamentos, mobiliários etc.

(...)"

<sup>5</sup> <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/pagamento/carne-leao/deduocoes>, acesso em 20.10.2025.

19. A partir das considerações acima, reprisa-se, também acerca do tema, a taxatividade do art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, que trata das deduções relativas às despesas escrituradas em Livro-Caixa na apuração do IRPF de quem recebe rendimentos de trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro:

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 à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (grifo nosso)

20. Portanto, o que se conclui do dispositivo supra é que o legislador optou por elencar, em detalhes e de forma exaustiva, as hipóteses de dedutibilidade de despesa aplicáveis aos titulares de registro, limitando-se, no que interessa à rubrica aqui sob análise, às **despesas de custeio**, que, como acima exposto, não se confundem com aplicações de capital.

21. Passo, assim, à luz do conjunto de considerações e normativos acima expressos, à análise das glosas objeto de questionamento pela recorrente.

### **2.2 Quanto às despesas já reconhecidas pela autoridade autuante**

22. Ressalte-se, preliminarmente, que, tal como em sede de impugnação, o contribuinte lista, agora em quadro de seu Recurso Voluntário de e-fls. 4.853 a 4.857, despesas não glosadas, ou seja, aceitas como dedutíveis pela autoridade lançadora após esclarecimentos do contribuinte, conforme já relatado pela autoridade julgadora de piso (e-fl. 4.519), *verbis*:

“(…)

No caso em questão, como já relatado, o autuante já havia acatado, antes de proceder ao lançamento, as justificativas do contribuinte relativas aos itens nº 8, 9, 19, 20, 22, 25, 27, 30, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 47, 48, 49, 50, 52, 53, 54, 55, 56 e 57 indicados em uma Tabela constante da resposta do contribuinte a uma intimação feita no curso da ação fiscal (fls. 3.717 a 3.719).

A despeito disso, o contribuinte inclui entre os valores contestados por ele, ao impugnar o auto de infração, valores de dedução já acatados pela Fiscalização, apoiando-se em idêntica tabela e repetindo as mesmas justificativas já apresentadas no curso da ação fiscal, várias delas já aceitas pelo autuante, olvidando o fato de que as diversas despesas constantes da Tabela de fls. 3.717 a 3.719 acatadas pelo autuante não foram objeto das glosas.

Nesse sentido, as alegações constantes da impugnação do contribuinte relativas aos valores correspondentes aos itens já acatados pelo autuante no curso da ação

fiscal e que não compõem a base de cálculo do imposto lançado de ofício não serão objeto deste julgamento.

(...)”

23. Assim, não conheço das alegações da contribuinte referentes aos itens de nº 8, 9, 19, 20, 22, 25, 27, 30, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 47, 48, 49, 50, 52, 53, 54, 55, 56 e 57, constantes de quadro de e-fls. 4.853 a 4.857 (despesas aceitas pela autoridade lançadora e que não foram objeto de lançamento).

### **2.3 Quanto à dedutibilidade das despesas em litígio**

24. Preliminarmente, acedo à fundamentação da autoridade de piso quanto à obrigatoriedade de escrituração e manutenção do Livro Caixa, acompanhado de documentação suporte, para fins de dedutibilidade das despesas litigadas. Assim, aqui reproduzo tal fundamentação de e-fls. 4.521/4.522, a partir do permissivo legal constante do art. 114, 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº. 1.634, de 21.06.2023):

“(…)

Quanto às alegações do contribuinte de que não haveria obrigatoriedade de ter livro Caixa e de que teria seguido norma própria emanada pela Corregedoria de Justiça, que teria, segundo ele, critério diferente para a dedução de despesas, cabe assinalar - como, aliás, já consignara o atuante no ato de constituição do crédito tributário - que as normas tributárias que regem as obrigações fiscais perante o Fisco Federal não podem ser invalidadas por normas, ainda que específicas, editadas pela Corregedoria de Justiça do Distrito Federal, órgão de controle dos serviços notariais no Distrito Federal. Obviamente, as normas tributáveis e as normas emanadas pela Corregedoria de Justiça do Distrito Federal devem conviver harmoniosamente e se somarem.

Assinale-se que a escrituração das receitas e despesas no livro Caixa e a possibilidade de sua comprovação documental constituem requisitos legais (previstos no art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990) para a dedução das despesas tipificadas na norma, não podendo tais requisitos ser afastados por provimento emanado pela Corregedoria de Justiça Estadual ou Distrital.

Deste modo, a falta de escrituração do livro Caixa, em princípio, já constitui motivo para a glosa das despesas em questão, à luz da legislação tributária e independentemente da existência ou não de norma estabelecida no âmbito da Corregedoria de Justiça. Além disso, as despesas consideradas como comprovadas e dedutíveis para a Corregedoria de Justiça podem não ser consideradas como comprovadas e dedutíveis para fins tributários.

Vale lembrar ainda que os atos legais e infralegais que servem como base para fins de preenchimento da Declaração de Ajuste Anual são aplicáveis a todos os contribuintes que se encontrem nas situações neles prevista, não podendo ser afastados por provimento emanado no âmbito da Corregedoria de Justiça do Distrito Federal.

Assinale-se, a propósito, que o art. 19 da Portaria CG nº 90, de 29/12/2008, expedida pelo Corregedor de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (Diário de Justiça do Distrito Federal de 30/12/2008) já assinalava que os tabeliães deveriam observar a escrituração contábil de acordo com as exigências fiscais expedidas pelas autoridades competentes.

*Art. 19. Aos tabeliães e registradores cumprirá a organização escritural contábil segundo as exigências fiscais expedidas pelas autoridades competentes, registrando obrigatoriamente todas as entradas e saídas dos recursos financeiros de acordo com a classificação técnica dos lançamentos. (Grifei.)*

*§ 1º. Na apuração de resultados mensais, de que trata o art. 15, também serão escrituradas as despesas não-dedutíveis.*

*§ 2º. Os recebimentos em balcão serão registrados em equipamentos mecânicos ou eletrônicos, com autenticação numérica seqüencial e totalização diária para lançamento em livros contábeis.*

Previsão neste sentido consta atualmente do art. 21 do Provimento-Geral da Corregedoria de Justiça do Distrito Federal aplicado aos Serviços Notariais e de Registro (disponibilizado no DJ/Eletrônico, de 10/12/2013, edição nº 234, fls. 184-228, data de publicação: 11/12/2013).

Vale observar ainda o esclarecimento do CNJ, por meio da Orientação nº 06/2013, sobre o assunto:

*“Art. 1º Esclarecer às Corregedorias Gerais da Justiça, aos Juízes Corregedores, ou Juízes que na forma da organização local forem competentes para a fiscalização dos serviços, e aos responsáveis pelas delegações do serviço extrajudicial de notas e de registro, que:*

*I. o Livro de Registro Diário Auxiliar previsto no Provimento nº 34/2013 não se confunde e não substitui livro contábil previsto em legislação fiscal (...).”*

Deste modo, depreende-se que, no entendimento da própria CNJ, independentemente de qualquer obrigação prevista ou não pela Corregedoria de Justiça, os livros contábeis exigidos pela legislação do imposto de renda, inclusive o Livro Caixa no caso, devem ser escriturados e mantidos pelo contribuinte do imposto de renda, titular do cartório, para atendimento à fiscalização da Receita Federal do Brasil, quando necessário.

(...)”

25. A propósito, reproduz-se ainda, novamente, o texto do §2º. do art. 6º. da Lei nº. 8.134, de 1990, que estabelece a necessidade de manutenção do Livro-Caixa para fins de dedução de despesas, bem assim a manutenção de documentação idônea a suportar sua escrituração, *expressis verbis*:

**Lei 8.134/90**

Art. 6º. (...)

(...)

**§ 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, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.**

26. Note-se também, que, quanto à necessidade de manutenção de documentação idônea a suportar as despesas alegadas como dedutíveis, alinha-se este relator ao posicionamento da autoridade lançadora, que, registre-se, guarda perfeita consistência com as premissas já ora estabelecidas, de forma a se concluir que não se pode acatar a dedução de despesas através de documentação alegada como suporte, que: a) não identifique o cliente e/ou produto ou serviço alegadamente gerador da despesa vinculada; b) identifique um outro beneficiário como tomador do serviço/comprador do produto ou, ainda, c) sem que seja efetivamente comprovado o pagamento, quando assim demandado pela autoridade lançadora.

27. Ou seja, também entendo que a documentação, a fim de ser considerada idônea para fins de respaldo à dedução tributária de despesas (e a ser mantida pelo sujeito passivo, por expressa disposição legal) haveria que, minimamente, identificar o Tabelionato como cliente (tomador do serviço ou adquirente do produto, sempre necessariamente identificado), sem prejuízo de que, adicionalmente, tivesse de restar cumprida a exigência de efetiva comprovação de pagamento pelo próprio Tabelionato, a juízo da autoridade tributária, tal como demandada. Se as despesas são incorridas pelo Tabelionato, entidade possuidora de CNPJ, não há como se admitir como idônea documentação que possua contribuinte diverso ou que sequer identifique o comprador, tomador do serviço, ou mesmo o produto/serviço adquirido.

28. Assim se conclui a partir da obrigatoriedade legalmente estabelecida pelo citado art. 6º., §2º. da Lei nº. 8.134, de 1990, quando combinada com a prerrogativa estabelecida pelo RIR/99 em seu art. 73 e pelo RIR/2018 em seu art. 66, todos já citados, restando cediço que dispositivos outros que não de natureza tributária (tais como normas oriundas de órgãos internos do Judiciário) não podem ser utilizados para afastar as normas tributárias vigentes.

29. Dessa forma, uma vez estabelecidas para o caso em concreto tais premissas adicionais, verifico que o posicionamento adotado pelo julgador de piso quando da análise detalhada das despesas em litígio também converge com o deste Relator, ou seja, revelando-se plenamente consistente com a totalidade das premissas aqui adotadas. Daí, também adoto a fundamentação da decisão recorrida de e-fls. 4.522 a 4.524 para a manutenção da totalidade das glosas em litígio, novamente a partir do permissivo legal expressamente estabelecido pelo art. 114, 12, I do RICARF vigente, *in verbis*:

“(…)

**Deste modo, não pode ser acatado o argumento do contribuinte de que estaria vinculado a critérios de dedutibilidade de despesas próprios ao seu ofício estabelecidos pela Corregedoria de Justiça (diferentes dos critérios utilizados pela RFB) que não preveriam para os períodos em questão a exigência de o**

**Cartório ter livro Caixa e de constar o número de inscrição no CNPJ do Cartório nos documentos contábeis/fiscais.**

**Aliás, a exigência de constar nos documentos comprobatórios da despesa o nome do adquirente da mercadoria ou do tomador do serviço, a descrição dos bens ou serviços objeto da operação bem como a data e o valor da mesma decorre até logicamente da necessidade de provar que a despesa tem como seu beneficiário e pagador o contribuinte, que se trata de despesa passível de dedução e que ela se refere ao período em questão.**

**Sendo assim, se revela correta a glosa das despesas por falta desses requisitos básicos, ou seja, por falta de indicação, nos comprovantes de despesas apresentados, do nome do cliente e/ou do nome do emitente do documento, ou a falta de informação sobre o serviço ou o produto, sem uma justificativa escusável demonstrada nos autos do processo.**

**Da mesma forma, também se revela correta a glosa de despesa à vista da indicação de nome de cliente diferente do Tabelião ou Cartório em documento comprobatório de despesa, não restando cabalmente demonstrado que, além de ela ter sido feita em benefício do Cartório, ele teria arcado efetivamente com a despesa.**

**Quanto às contas de energia, água, telefones, provedor de internet e gás em nome de terceiros, a despeito das explicações e documentos juntados, não há comprovação documental suficiente de que, além do dispêndio ter sido feito em benefício das atividades cartorárias, o ônus financeiro pelo pagamento seja do contribuinte, especialmente na falta de um contrato de locação escrito. (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)**

As declarações da Sra. Maria Ester Piovesan Shaeffer (fls. 4261/4262) e da Sra. Maria da Penha Emerli Madeira (fl. 4266) e a certidão do registro do imóvel (fl. 4268) se revelam insuficientes para a comprovação que se faz necessária.

Quanto aos dispêndios indicados pelo contribuinte como correspondentes a despesas de aluguel, eles não podem ser acatados como dedutíveis em razão de não haver contrato de aluguel escrito. Não podem ser aceitos, para fins de dedução, gastos alegadamente decorrentes, segundo o próprio contribuinte, de contrato “verbal”, “cujas declarações de recebimento do aluguel informam um valor correspondente a cerca de R\$ 2.600,00”, independentemente da alegada intempérie aludida na ata notarial (fl. 219). Além disso, o próprio contribuinte ainda informa que “as rubricas do livro-caixa não estão discriminadas item por item, compondo a rubrica de alugueis outras despesas como as para a conservação do imóvel, pintura e demais benfeitorias ...” (fl. 219), inexistindo aí qualquer cuidado em segregar as despesas para controle e fiscalização.

Em relação às despesas com alimentação, vale observar trecho da *Solução de Divergência nº 17 – Cosit, de 14 de março de 2017*, transcrito abaixo:

*“37. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência consignando-se que tanto os valores pagos a título de alimentação, bem como de planos de saúde, destinados indistintamente a todos os empregados, podem ser deduzidos da receita decorrente do exercício de atividade de cunho não assalariado, inclusive aquela desempenhada por titulares de serviços notariais e de registro, desde que devidamente comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro Caixa (art. 6º, incisos I e III, da Lei nº 8.134, de 1990).”*

Uma vez que não está demonstrado que as despesas de alimentação se destinam indistintamente a todos os empregados, elas não se revelam dedutíveis. Ademais, não há previsão legal para a dedução de despesas com alimentação, transporte e hospedagem com terceiros, não empregados. Portanto, devem ser mantidas as glosas de tais despesas.

As despesas efetuadas para comparecimento a encontros científicos, como congressos, seminários etc., se necessárias ao desempenho da função desenvolvida pelos contribuintes, observada, ainda, a sua especialização profissional, podem ser deduzidas, tais como os valores relativos a taxas de inscrição e comparecimento, aquisição de impressos e livros, materiais de estudo e trabalho, hospedagem, transporte, desde que esses dispêndios sejam escriturados em livro Caixa, comprovados por documentação hábil e idônea e não sejam reembolsados ou ressarcidos (Parecer Normativo Cosit nº 60, de 20 de junho de 1978).

No entanto, não se afiguram dedutíveis gastos com participação em cursos ou seminários envolvendo as despesas com a viagem e hospedagem de funcionários, ainda que atinentes à atividade cartorial, uma vez que a dedutibilidade de tais gastos alcança apenas os titulares dos serviços notariais e de registro em geral, não se estendendo às pessoas que para ele trabalham, tanto assalariados como autônomos.

As despesas de transporte, gastos com combustível etc. não são dedutíveis, por vedação legal expressa, com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo quando correrem por conta deste.

Quanto à aquisição de bens, há que se distinguir se se trata realmente de despesa ou de aplicação de capital, pois apenas os valores relativos às despesas de consumo são dedutíveis no livro Caixa.

De fato, as despesas dedutíveis correspondem às quantias despendidas na aquisição de bens próprios para o consumo, tais como material de escritório, de conservação, de limpeza e de produtos de qualquer natureza usados e consumidos nos reparos e na conservação. Diversamente, deve ser considerado como aplicação de capital o dispêndio com aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, não se extingam com sua mera utilização no período. Por exemplo, os valores despendidos na instalação de escritório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos,

mobiliários etc. Tais bens devem ser informados na ficha “Bens e Direitos” da declaração de rendimentos pelo preço de aquisição e, quando alienados, deve ser apurado o ganho de capital.

Portanto, devem ser mantidas, em face da natureza de aplicações de capital, as glosas dos dispêndios relativos à compra de mobiliário, maquinário, computadores etc. (como J Davi Muller, Móveis K1, Tele Elétrica e Iracema Novello Calloni).

Da mesma forma, deve ser mantida a glosa atinente ao cupom fiscal relativo à Madeireira Herval, no qual consta cliente diferente e, em relação ao qual, o contribuinte alega corresponder à compra de uma máquina fotográfica para o CRVA, uma vez que não há comprovação efetiva da alegação do contribuinte.

As despesas com aquisição de materiais de escritório e de despesa de limpeza e conservação, em tese, são dedutíveis, desde que sejam comprovadas com documentação hábil. Não se revelam dedutíveis aquelas cuja documentação comprobatória se constitua de cupons ou notas sem indicação legível do cliente ou que não permitam a identificação correta das partes envolvidas no negócio ou da natureza da operação ou não comprovem que a referida despesa referente a gasto com limpeza e conservação tenha sido suportada pelo contribuinte.

Vale ponderar também que o simples fato de o contribuinte ter a posse de um recibo ou outro documento incompleto não comprova que a despesa tenha sido despendida por ele em prol de sua atividade profissional. Da mesma forma, as declarações dos fornecedores, desacompanhadas da prova do efetivo pagamento, se revelam insuficientes para justificar a dedução.

Cabe, por isso, a manutenção das glosas.

Quanto às contribuições para a ANOREG (Associação dos Notários e Registradores do Brasil) e para a ANDECC (Associação Nacional de Defesa dos Concursos para Cartórios), indicadas pelo contribuinte como correspondentes aos itens 14 e 23 da planilha de fls. 16 a 19 de sua impugnação (fls. 4257/4260), verifica-se que elas não são dedutíveis, uma vez que a participação nelas não se revela necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Em relação à glosa das despesas com a Cia da Água, cujos comprovantes não indicam o cliente, a declaração genérica juntada pelo contribuinte (fl. 4.281) se revela insuficiente para o restabelecimento das deduções.

(...)”

30. Derradeiramente, registra-se que:

a) o cômputo, nos montantes declarados como devidos, de despesas não dedutíveis (segundo o recorrente, de forma líquida), caracteriza a ocorrência de omissão de receitas (existência de rendimentos não declarados passíveis de tributação), ainda que, a bem do debate, se relevasse o erro de preenchimento da declaração (pelo valor líquido) alegado pelo recorrente;

b) Verificou-se, a partir: b.1) da identidade constatada entre as alegações deduzidas na impugnação do contribuinte e a argumentação recursal específica quanto às despesas litigadas (listadas em quadro de e-fls. 4.853 a 4.857 do Recurso Voluntário) e b.2) de exame individualizado (realizado por este Relator), abrangendo cada uma destas despesas ainda em litígio e as respectivas alegações, que todos os itens constantes do referido quadro encontram-se abrangidos na fundamentação supra, de onde se conclui no sentido de restarem escorreitas todas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal em análise, a partir da concordância com a decisão de piso.

31. Assim, conclusivamente, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário quanto à insurgência contra omissão de receitas constatada e contra as glosas de despesas correlacionadas.

### **3. Quanto ao afastamento da Representação Fiscal para Fins Penais**

32. Trata-se de matéria objeto de Súmula no âmbito deste Conselho, mais especificamente consoante o teor da Súmula CARF no. 28, vinculante na forma de Portaria MF n.º 383, de 14/07/2010, *verbis*:

#### **Súmula CARF nº 28:**

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

33. Assim, por falta de competência deste Conselho, não conheço das alegações do recorrente quanto à necessidade de afastamento da Representação Fiscal para Fins Penais.

34. Ressalve-se apenas que as alegações deduzidas no item quanto inexistência de dolo e eventualmente aproveitáveis ao tema da multa qualificada encontram-se abrangidas na conclusão atingida quanto à matéria, em item a seguir.

### **4. Quanto à multa qualificada**

35. Preliminarmente, de se registrar que a qualificadora ora aplicada não tem como fundamento, como já inclusive ressaltado no âmbito do presente voto, eventual falta de colaboração durante o procedimento fiscal ou, ainda, eventual erro de preenchimento da declaração.

36. O que se observa, no caso, é a caracterização de infração de omissão de receitas por dedução indevida de despesas em valores relevantes, não estando tais despesas escrituradas em Livro Caixa e não suportadas por documentação idônea (aqui inclusa comprovação de efetivo pagamento), abrangendo a infração em questão o lapso temporal de 36 meses (01/2012 a 12/2014). Uma vez constatada tal infração, reprisa-se o fundamento da acusação fiscal quanto à multa qualificada, depreendendo-se, portanto, que a aplicação da qualificadora se deu baseada em critérios de relevância e reiteração (e-fl. 4.137), *verbis*:

“(…)

A conduta reiterada e a expressividade dos valores subtraídos à tributação simplesmente declarando a menor os seus rendimentos e incluindo despesas sem a nítida comprovação indica clara ação com dolo e caracteriza evidente intuito de fraudar o fisco por parte do fiscalizado. Não há como se crer seja involuntária, acidental ou associável a um mero erro material uma conduta que se estende de tal maneira no tempo e que traz benefícios significativos e incontestes a quem dela faz uso. Assim, sobre o imposto devido apurado em decorrência da omissão de rendimentos por parte do Fiscalizado está sendo aplicada a multa de ofício qualificada, de 150%, prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº. 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

(...)"

37. Acerca de tal situação, preliminarmente, também entendo pouco razoável, em especial diante dos conhecimentos jurídicos mandatórios à atividade de um Tabelião, poder se concluir (como tenciona a recorrente) que se possa creditar à mera inabilidade/inaptidão na organização de documentos (desorganização) a conduta de considerar, indevidamente, como dedutíveis (por longo período, aqui abrangidos diversos períodos de apuração) despesas na seguinte situação:

a) que somente se encontravam alegadamente respaldadas por documentação onde a.1) ou não se identifica o cliente/ beneficiário do serviço/produto cuja despesa que tencionava deduzir; a.2) onde um terceiro figura como cliente/beneficiário ou a.3) ainda, onde sequer o serviço/produto foi informado;

b) alternativamente, para as quais não se tenha conseguido produzir evidências conclusivas no sentido de ter o Tabelionato suportado o pagamento a elas associado.

A constante dedução de tais despesas, assim, insuficientemente comprovadas (a despeito do comando legal que obrigava tal comprovação para fins de dedutibilidade), é a conclusão que se atinge a partir das evidências constantes dos autos, tudo em plena obediência ao princípio da verdade material.

38. À luz do acima disposto, de se registrar, ainda a propósito, que:

a) Não vislumbro também evidências suficientes nos autos no sentido de que a omissão assim caracterizada possa ser creditada à perda de documentos por caso fortuito ou força maior, como também tenta alegar a recorrente, sem que haja maiores elementos de prova a suportar tal alegação;

b) A argumentação de não exigibilidade de escrituração do livro Caixa por parte dos registradores já foi enfrentada no âmbito do presente voto, à luz da obrigação tributária acessória expressamente exigida para fins de dedutibilidade de despesas;

c) Também, como já citado, a alegação de regular apuração e recolhimento de contribuições previdenciárias para os mesmos períodos de apuração não socorre ao contribuinte,

na medida em que se limita o presente auto de infração ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

39. Assim, conclusivamente, também entendo que o conjunto de fatos ora analisados perpassa, em muito, a ocorrência de mero erro formal ou de mera irregularidade, devidamente aqui caracterizada, dessarte, a dedução de despesas em dissonância com a obrigação legal estabelecida pelo art. 6º. §2º. da Lei nº. 8.134, de 1.990, com consequente caracterizada infração de omissão de rendimentos.

40. Uma vez caracterizada de forma cristalina a omissão de rendimentos, registro ainda, agora especificamente acerca dos critérios para aplicação da qualificadora, que mantenho meu entendimento já adotado em outros feitos no âmbito deste Conselho, no sentido de restar perfeita, quanto à discussão da matéria de qualificação da multa (discussão da ocorrência de dolo), a conclusão então atingida pela 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CARF nº. 9.101-004.065, na sessão de 12.03.2019 (assim, já na vigência das Súmulas CARF de nº. 14 e 25 e, portanto, sem contrariá-las), no sentido de que, *verbis*:

" (...). Os critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta são muito importantes para a aplicação da multa qualificada" (grifo nosso).

41. Atendo-me, porém, agora ao caso em questão, embora presentes para a omissão sob análise, note-se, em pleno alinhamento com a acusação fiscal, ambos os critérios de relevância (valores relevantes de despesa) e repetição ao longo do tempo (aqui, ao longo dos três anos calendário objeto de lançamento), entendo que o posicionamento citado, emanado do referido Acórdão CARF nº. 9.101-004.065, deva ser agora atualizado, a partir da inclusão, pela Lei nº. 14.689, de 2023, do inciso VII e do §1º.-A, ambos no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

42. Mais especificamente, entendo que, à luz da inclusão do novo dispositivo pela Lei nº. 14.689, de 2023, a recorrência ou reiteração (sinônimo de repetição ao longo do tempo), quando utilizada como fundamento essencial da qualificadora (tal como se observa no presente caso), deva passar a ser caracterizadas (ou não) à luz dos critérios de reincidência estabelecidos pelos novos dispositivos supra, quando mais favoráveis ao sujeito passivo.

43. A partir do acima exposto, noto que não restaram obedecidos, no caso em questão, os novos critérios de reincidência estabelecidos pelo mencionado §1º.-A do art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, e, assim, reitere-se, uma vez utilizada a recorrência/reiteração como fundamento essencial para a qualificação pela autoridade lançadora (vide e-fl. 4.137), concluo que deva se dar provimento parcial ao Recurso quanto ao tema, para desqualificar a multa para o percentual de 75% (para a infração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física - AI à e-fls. 4.214/4.215).

#### **5. Quanto à concomitância da multa isolada e da multa de ofício**

44. Novamente, trata-se de matéria já sumulada no âmbito deste Conselho, restando vinculante assim a este conselheiro a aplicação Súmula CARF nº 147, *verbis*:

**Súmula CARF 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%).

45. Tal posicionamento sumulado ora adotado pode ser brevemente resumido através dos seguintes excertos do Acórdão CSRF nº 9.202-004.365, onde este relator, inclusive, participou do Colegiado, tendo acompanhado a Relatora, Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que, de forma bastante didática e clara, estabeleceu:

“(…)

Entendo que a questão se resolve na natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência (na redação anterior à mudança introduzida pela medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007), a saber:

*Lei nº 9.430, de 1996:*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.*

*I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

*§ 1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I – juntamente com o tributo ou a contribuição quando não houverem sido anteriormente pagos;*

“(…)

*III – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o caput do artigo e seus incisos.

<sup>6</sup> Lapso de menção, corrigido pelo relator do presente recurso voluntário

Vejamos que nos termos do inciso III do art. 11 da Lei Complementar 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona:

*Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:*

*III - para a obtenção de ordem lógica:*

*a) reunir sob as categorias de agregação subseção, seção, capítulo, título e livro apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;*

*b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;*

*c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*

*d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.*

Ou seja, seguindo essa lógica interpretativa o inciso I do art. 44, especifica o fato típico ensejador da penalidade: a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do caput art. 44, conforme o caso, já que os parágrafos buscam os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo. Neste caso, não cabe a aplicação cumulativa das multa isolada e da multa de ofício.

Nesse sentido, quando se aplica a penalidade duplamente, ou seja, multa isolada pelo não pagamento da antecipação do carnê-leão, e na exigência do imposto quando do ajuste anual, estaríamos conferindo outra lógica interpretativa além da prescrita na própria norma que instituiu a correta elaboração de leis. Sendo assim, não se pode conferir ao art. 44 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº. 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, já não caberia a aplicação da multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto, face a falta de dispositivo específico que tipifique a aplicação cumulativa das penalidades.

Já foi objeto de apreciação por este colegiado em outras ocasiões que a Lei nº 11.488, de 2007, que, entre outros pontos, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê leão, além da possibilidade de multa de ofício pelo não recolhimento:

*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;"*

Referido dispositivo deixa claro, ainda em seus incisos, a tipificação de duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação.

Porém, este dispositivo aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência. É que, como ressaltado acima, se antes não havia a possibilidade de incidência simultânea da penalidade pelo não recolhimento do carnê leão, em concomitância com a multa de ofício sobre os rendimentos omitidos apurados no ajuste anual a nova legislação, deixa clara essa possibilidade.

Se da simples leitura do art. 44, I, pudéssemos claramente atribuir a duas multas ao sujeito passivo (uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação) não haveria necessidade de ajustar o texto legal, trazendo dispositivo legal expresso para tratar da multa isolada.

Aliás essa questão foi retratada em outros julgados deste Conselho, mais precisamente no Acórdão 9202-004.022 de relatoria da ilustre Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, que embora referira-se à legitimidade da concomitância das multas após a edição da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, trata em seu conteúdo do caso aqui especificado:

*Quanto às considerações oferecidas em sede de Contrarrazões, ilustradas por vasta jurisprudência do CARF, esclareça-se que dizem respeito a exigências anteriores à legislação ora aplicada, ou seja, aqueles julgados tratam de fatos geradores anteriores a 1997, proferidos à luz da redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente:*

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*(...)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*Entretanto, a ambiguidade da redação anterior foi totalmente suprimida na nova redação, que é claríssima ao estabelecer duas penalidades para duas condutas bem específicas, à semelhança do que ocorre com os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, cuja multa pela falta de retenção por parte da fonte pagadora é independente da multa pela omissão por parte do beneficiário do rendimento. No mesmo sentido do posicionamento ora adotado, dentre outros, o Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015:*

*"MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.*

*A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual."*

Isto posto, entendo que até a publicação da MP 351/2007, convertida na lei 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pelo lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontram respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da lei 9.430 à luz do disposto na Lei Complementar n. 95/1998

*(...)"*

46. Como no presente caso se está diante de fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, já se encontrava assim respaldada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, a aplicação simultânea: a) da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%) e b) da penalidade pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

47. Ressalte-se, por fim, que nada há, seja no enunciado da Súmula, seja nos dispositivos legais acima citados, que sustente a tese do sujeito passivo de afastamento de sua aplicação quando houver recolhimento parcial de valores a título de “carnê-leão”, sendo, assim, tudo quanto ora fundamentado também aplicável em tal hipótese, contrariamente ao argumentado pela recorrente.

48. Diante do exposto, nego provimento ao recurso quanto ao tema de concomitância de aplicação da multa isolada com a multa de ofício.

### **6. Quanto à decadência**

49. Preliminarmente, de se esclarecer, no que diz respeito à infração de IRPF decorrente de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas ora em análise, que se está, na hipótese, diante de fato gerador complexo, assim ocorrido ao final de cada um dos anos-calendário em litígio (ou seja, com datas do FG em 31/12/2012, 31/12/2013 e 31/12/2014), daí a consolidação corretamente realizada pela autoridade fiscal ao final de ano-calendário (vide e-fls. 4.218 a 4.220 do AI), ainda que se tenha previamente realizado a segregação por parcelas mensais para fins de apuração das omissões.

50. A propósito transcrevo, a seguir, excertos de Voto Vencedor de lavra da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no âmbito do Acórdão CSRF/04-00.713, onde, ao se caracterizar a existência do fato gerador anual, também se esclarece de forma definitiva acerca da caracterização do fato gerador (tributação) anual, consoante efetuado pela autoridade lançadora, mais especificamente extraíndo-se dali os trechos aplicáveis, *mutatis mutandis*, ao presente caso de omissão de rendimentos, ainda que naquele voto se estivesse a tratar de caso de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, *expressis verbis*:

“(…)

Primeiramente, cabe esclarecer que, de acordo com o que está assentado na doutrina e jurisprudência, a tributação do Imposto de Renda Pessoa Física pressupõe uma regra e as exceções a esta regra, de sorte que, se o dispositivo legal que institui a incidência tributária não registra expressamente que se trata de uma exceção, deve ser aplicada a regra, inclusive no caso de lançamento de ofício.

Nesse passo, conforme será demonstrado na seqüência, a regra de tributação das Pessoas Físicas é a anual, por meio do ajuste, considerando-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário.

Observe-se que tal interpretação se harmoniza integralmente com o Sistema Tributário Nacional, inclusive com os princípios que integram a Constituição Federal de 1988.

Com efeito, a Carta Magna de 1988, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, assim estabelece:

*"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)*

*III - renda e proventos de qualquer natureza; (...)*

*§ 2º - O imposto previsto no inciso III:*

*I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;"*

Ora, a combinação dos três princípios acima de plano descarta a interpretação de que a tributação parcelada constituiria a regra, enquanto que a tributação dos rendimentos em conjunto, de uma só vez, no ajuste, seria a exceção. Isto porque o critério de tributação isolada, no mês do recebimento dos rendimentos, pressupõe a pulverização da renda, o que inviabilizaria a concretização dos valores constitucionais.

Assim, considerando-se o Sistema Tributário Nacional como um todo, mormente os princípios constitucionais, verifica-se que a regra geral das Pessoas Físicas é efetivamente a tributação dos rendimentos em conjunto, computando-se o total da renda auferida no ano-calendário e sujeitando-o ao ajuste, pois somente assim podem vigorar os princípios da generalidade, universalidade e progressividade. Com efeito, a pulverização da renda, consequência direta da sistemática de tributação de valores de forma parcelada, tornaria letra morta a própria Carta Magna, o que de forma alguma pode ser admitido.

O posicionamento aqui esposado é defendido também pela doutrina, aqui representada por Paulo Ayres Barreto ("O Imposto sobre a Renda e os Preços de Transferência", Capítulo IV, pág. 62/63), que traz inclusive o entendimento de Ricardo Mariz:

*"Ricardo Mariz de Oliveira esclarece com acuidade que 'o titular do patrimônio é o único elo entre todas as coisas, direitos e obrigações do seu patrimônio, assim como entre os fatores que aumentam ou diminuem esse mesmo patrimônio'. Esclarece ainda que 'a progressividade somente se mostra eficiente se associada aos princípios da generalidade e da universalidade. Pela universalidade, aplica-se a tabela de alíquotas crescentes uma única vez sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, e pela generalidade também se aplica a mesma tabela uma única vez, de forma indistinta, sobre todo o aumento patrimonial, quaisquer que tenham sido suas fontes produtoras'".*

De nossa parte, a consideração dessa totalidade patrimonial decorre do princípio da generalidade. Nada obstante, deverá sujeitar-se inexoravelmente à aplicação,

uma única vez, de alíquotas progressivas, incidentes sobre tal operação, independentemente de sua origem.

Por derradeiro, por força do princípio da progressividade, as alíquotas devem ser tanto maiores quanto mais significativa for a renda passível de tributação pelo LR. O legislador constituinte não se satisfaz com a mera proporcionalidade. Impôs a progressividade como condição, como requisito a ser atendido pelo legislador ordinário ao instituir esse imposto.

Para que se verifique o pleno atendimento ao princípio da progressividade, todo acréscimo patrimonial deverá ser considerado, aplicando-se a esse aumento, uma única vez, alíquotas progressivas. Vale dizer, quanto maior for o aumento patrimonial maior deverá ser a alíquota aplicável. Não há como observar o princípio se a aplicação de alíquotas progressivas ocorrer sobre parcelas de renda (e não sobre a renda total).

De fato, o desrespeito aos princípios da universalidade e da generalidade configura óbice à própria verificação do princípio da progressividade." Assim, a tributação em conjunto dos rendimentos, mediante a aplicação da tabela progressiva em um determinado momento de acerto de contas, conduz efetivamente à conclusão de que a regra do Imposto de Renda deve ser a sujeição ao ajuste anual, independentemente dos pagamentos efetuados a título de antecipação, durante o ano-calendário.

Nesse passo, poder-se-ia argumentar contrariamente apenas quanto à periodicidade deste ajuste. A esse respeito, o próprio princípio da razoabilidade conduz à confirmação de que o ajuste anual é o mais adequado, conforme reconhece a maciça doutrina, aqui novamente representada por Paulo Ayres Barreto (obra citada, pág. 80):

*"... é forçoso reconhecer que o lapso temporal imanente ao conceito de renda haverá de permitir um efetivo cotejo entre receitas, custos e despesas. É dizer, sendo tal lapso exíguo, prejudicada ficará a contraposição dos valores que conformarão a base de cálculo em norma individual e concreta, podendo operar-se a desnaturação do próprio conceito de renda. Imagine-se, por exemplo, o caso de empresa que se dedique a atividade sazonal, cujas receitas estejam concentradas em um determinado trimestre, e suas despesas espraiadas durante o ano todo. Evidentemente, se o período fixado em lei, para a apuração do imposto, não for de molde a permitir o cotejo entre as despesas verificadas durante todo o ano e as receitas concentradas no trimestre, teremos distorções na base de cálculo do imposto, que poderão implicar tributação sobre o patrimônio e não sobre o acréscimo patrimonial."*

Obviamente que a regra da tributação anual e conjunta não elimina a possibilidade do estabelecimento de incidências isoladas e definitivas, caracterizadas como exceções, o que é tolerado em face das peculiaridades de certas exações.

**Destarte, partindo-se da premissa de que, no caso do Imposto de Renda Pessoa Física, a regra geral é a tributação anual com previsão de ajuste**, e a exceção é a tributação isolada e definitiva, (...) (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

(...)

Ademais, conforme acima negrito, é característica das incidências isoladas a aplicação de uma alíquota fixa ou diferenciada, e não da tabela progressiva mensal, típica dos rendimentos sujeitos ao ajuste anual.

(...)

Ora, a menção, nos diplomas legais acima, no sentido de que seriam **levados em conta os rendimentos recebidos em cada mês, inclusive a indicação da tabela progressiva mensal, nunca induziram à conclusão de que a tributação dos rendimentos ali tratados seria parcelada. Ao contrário, fica perfeitamente entendido que tal indicação visa apenas possibilitar a antecipação do imposto, por meio de retenção na fonte ou carnê-leão.**

(...)

**Quanto a esta fiscalização, tal como a ação fiscal relativa a qualquer outro tipo de rendimento sujeito ao ajuste, é claro que ela jamais poderá ser levada a cabo durante o ano-calendário, pela simples razão de que sempre seria possível ao contribuinte alegar que teria a intenção de tributar os respectivos valores na Declaração de Ajuste Anual, mas isso só viria a ocorrer no ano seguinte, sendo impossível aos fiscais a previsão acerca de tal intenção.**

**Uma vez efetuado o lançamento de ofício, tal como ocorre com qualquer omissão de rendimentos que não constitua exceção ao ajuste, a exigência é formalizada, como não poderia deixar de ser, mediante a submissão do total dos valores depositados no ano-calendário à tabela anual, em respeito aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade. Ademais, não há qualquer razão ou fundamento legal para que o lançamento de ofício desloque a data de ocorrência do fato gerador do tributo.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário).

51. Posicionamento consolidado a partir da edição da Súmula Carf n.º. 223, *verbis*:

#### **Súmula Carf 223**

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período.

52. Com base no acima exposto, tem-se, porém, como corolário, o reconhecimento de que, no que diz respeito à infração da multa por falta de recolhimento do IRPF

a título de carnê-leão, o fato gerador ocorre mensalmente, mais especificamente no último dia de cada mês subsequente ao encerramento de cada um dos meses dos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014 (prazo de recolhimento, consoante arts. 112 e 852 do RIR/99)

53. À luz de tais premissas, passo a analisar a argumentação da fluência de prazo decadencial, para as infrações em litígio, reitero-se, segregando-se: a) omissão de rendimentos recebidos de pessoa física (FG anual) e b) multa por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão (FG mensal).

53.1) Quanto à infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física: Constata-se que ainda que já afastada, no âmbito do presente voto, a multa qualificada inicialmente aplicada, tal fato não socorre à recorrente no que diz respeito à sua alegação de fluência do prazo decadencial, conforme muito bem explicitado pela decisão de piso, às e-fls. 4.515/4.516, *verbis*:

“(…)

Por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, se, em tese, não restassem comprovadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação (*ex vi* do § 4º do art. 150 do CTN), o prazo decadencial relativo ao primeiro dos três exercícios objeto do lançamento teria como termo inicial o fato gerador, ocorrido em 31/12/2012, e, como termo final, a data de 31/12/2017.

Em tese, se a hipótese fosse esta, tendo em vista que a ciência do Auto de Infração se deu em 31/10/2017 (fl. 4.236), mesmo assim, não teria havido a consumação da decadência antes do lançamento.

(…)

53.2) Quanto à multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão: Aqui, não se está a tratar de tributo sujeito à lançamento por homologação, a partir da completa inconsistência entre o instituto da antecipação de pagamento a que se refere o art. 150 §4º. do CTN e o recolhimento obrigatório mensal (que é por si só uma antecipação, com a consequente conclusão de inconsistência de que se cogite de uma “antecipação da antecipação”), daí incidindo a regra geral de contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, que assevera que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

53.3) A jurisprudência recente do CARF é bastante clara neste sentido (Acórdão CARF 2401-10.022 e Súmula CARF nº. 174), *verbis*:

“(…)

**Acórdão CARF 2401-10.022**

DECADÊNCIA. RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. MULTA ISOLADA.

O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário referente à multa isolada devida pelo não pagamento do carnê-leão decai após cinco anos contados do

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**Súmula CARF nº 174**

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.235, 9101-001.923, 1302-004.162, 9101-003.786, e 101-96.451.

(...)”

53.4) Assim, uma vez tendo sido o primeiro período de apuração abrangido pela aplicação da multa o mês de 01/2012, a contagem do prazo decadencial pelo art. 173, I do CTN se iniciou em 01.01.2013, com o prazo para a constituição do crédito das respectivas multas isoladas em questão se estendendo até 31.12.2017. Uma vez que a formalização do crédito tributário ocorreu em 31.10.2017 (ciência do lançamento), não há que se falar em decadência.

54. Dessarte, quanto ao tema de decadência, também nego provimento ao recurso, rejeitando a preliminar.

**7. Quanto à diligência/perícia**

55. Por fim, quanto à solicitação de diligência subsidiária, como corolário da necessidade legal expressa de escrituração de livro caixa e manutenção de documentação suporte idônea para fins de dedutibilidade de despesas ora defendida (e ora não atendida), cedo que o ônus da prova, para fins de desconstituição do auto de infração (aqui competentemente instruído e formalizado), passa a incumbir ao sujeito passivo (com fulcro no art. 373, II do CPC). Assim, diante de tal cenário, entendo que resta completamente incabível que se cogite de qualquer suprimento à eventual insuficiência probatória em sede de impugnação ou Recurso Voluntário através de conversão do presente julgamento em diligência.

56. Ou seja, no presente caso, uma vez estabelecido pelo legislador que é do contribuinte o ônus relativo à necessidade de escrituração de livro caixa e manutenção de documentação idônea suporte para fins de dedutibilidade de despesas e uma vez não cumpridos tais requisitos, passa a recair também sobre o sujeito passivo o ônus da produção posterior de elementos de prova que respaldem sua insurgência contra o respectivo auto de infração (lavrado diante do descumprimento daquele ônus e competentemente instruído e formalizado), não cabendo ao Colegiado julgador, através de conversão em diligência ou retorno na marcha processual, suprir eventual ausência probatória ou sua insuficiência em sede recursal.

57. A propósito, em situações jurídicas como a presente, quando a lei estabelece expressamente o ônus probante a qualquer das partes (no caso, como acima descrito, ao contribuinte) e constatada a inexistência de produção de provas capazes de serem produzidas ou de sua produção insuficiente, entendo que o livre convencimento motivado do julgador não só

pode como deve ser firmado no sentido de atribuir os consectários legais da não comprovação à parte que não se desincumbe satisfatoriamente do ônus estabelecido.

58. Nesta hipótese, onde se verifica comprovação falha ou inexistente pela parte a quem incumbiria tal ônus comprobatório (inclusive quando de sua insurgência contra o lançamento), não se está diante de qualquer tipo de empecilho ao julgamento que justifique um retorno na marcha processual através da realização de diligência, que resta, assim, prescindível para que se manifeste o julgador acerca do litígio, decidindo com base nas evidências presentes nos autos.

59. Na mesma linha, quanto à solicitação de perícia deduzida, entendo que a perícia técnico-contábil é etapa destinada ao esclarecimento de conhecimentos específicos para o deslinde do litígio, o que não se confunde, em nenhuma hipótese, com via para fins de suprimento de documentação suporte, de outros elementos e/ou de esclarecimentos, que poderiam ser produzidos pelo sujeito passivo e cujo ônus a este incumbia, e, ainda, cuja compreensão em nenhum momento foge da esfera de saber deste Colegiado julgador, como no caso da discussão de dedutibilidade de despesas de interesse ao presente feito.

60. Tal posicionamento aqui esposado é amplamente prevacente no âmbito deste CARF, conforme jurisprudência que abaixo se colaciona.

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidenciado que o mesmo poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem. (Acórdão nº. 102-48.141, sessão de 25/01/2007)

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame de um técnico é desnecessário à solução da controvérsia, apenas circunscrita à matéria contábil e aos argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador (Acórdão nº 102-22.937, sessão de 28/03/2007).

DILIGÊNCIA E PERÍCIA. NEGATIVA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. É incabível a realização de diligência ou perícia para responder a quesitos de natureza legal, cujo conhecimento seja elementar ou que se refiram a prova passível de produção unilateral pelo contribuinte.(Ac. 3302-01.280, sessão de 09/11/2011, Relator José Antonio Francisco)

61. A partir de tudo quanto o exposto supra, voto rejeitar os pleitos relacionados à realização de diligência ou perícia, visto que desnecessárias, suportadas assim as conclusões ora atingidas pelos elementos constantes dos autos, quanto a todas as matérias em apreciação.

## **8. Conclusão**

62. Diante do exposto:

62.1) Quanto ao conhecimento, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relativas a: a) despesas já aceitas pela autoridade lançadora e que, assim, não foram objeto de lançamento e b) necessidade de afastamento da Representação Fiscal para Fins Penais.

62.2) Quanto à matéria conhecida, voto por:

a) rejeitar a preliminar de decadência e

b) quanto ao mérito, dar provimento parcial ao Recurso, para reduzir a multa aplicada para a infração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de Pessoa Física ao percentual de 75%.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior**