



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.002291/2008-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.339 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2019
Recorrente ARMANDO ESCUDERO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo demonstração de preterição do direito de defesa, especialmente quando o contribuinte exerce a prerrogativa de se contrapor a acusação fiscal, não se configura qualquer nulidade. A decisão administrativa não precisa rebater, um a um, todos os argumentos trazidos na peça recursal, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão sobre as questões controvertidas no processo, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, é prescindível a perícia.

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

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TRABALHO NÃO ASSALARIADO. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA.

Constatada a omissão de rendimentos, efetua-se o lançamento de ofício para exigência do imposto não oferecido à tributação.

Comprovado, por documentação hábil e idônea, que o contribuinte omitiu valores recebidos, a título de honorários advocatícios, provenientes de decisões de mérito favoráveis em ações judiciais nas quais atuou como patrono, fica mantido o lançamento.

LIVRO CAIXA. DESPESAS NECESSÁRIAS. NECESSIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DOS MOTIVOS DOS PAGAMENTOS. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DE CAPITAL.

Somente são dedutíveis a título de livro caixa as despesas que são comprovadamente necessárias ao exercício da atividade laboral. Documentos que não identificam os motivos dos pagamentos não são, por si sós, hábeis a comprovar despesas de livro caixa. Todas as despesas registradas no livro caixa devem ser comprovadas mediante documentação hábil e idônea. As despesas

de capital, que não se confundem com despesas de custeio ou de consumo, são indedutíveis.

RETIFICAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO.

A Retificação somente pode ser admitida se comprovado erro, e antes do início do processo de lançamento de ofício. Depois do início do procedimento fiscal, não é mais possível a retificação, quando vise a reduzir ou excluir tributo.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%. MANUTENÇÃO

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, somada a demonstrada e caracterizada intenção do contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela omissão de informações, quer pelas deduções indevidas que são glosadas, objetivando impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte da autoridade da administração tributária, caracteriza evidente intuito doloso e autoriza a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA APLICADA ISOLADAMENTE DO CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

No tocante aos fatos geradores a concomitância da aplicação da multa aplicada isoladamente e da multa de ofício não se afigura legítima quando incidente sobre uma mesma base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Gabriel Tinoco Palatnic (suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 864/869), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 837/860), proferida em sessão de 19/11/2009, consubstanciada no Acórdão n.º 13-27.222, da 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

no Rio de Janeiro/RJ II (DRJ/RJ2), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte à impugnação (e-fls. 524/550), cujo acórdão restou assim ementado:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005

DIRPF. RETIFICAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO.

A Retificação da declaração de rendimentos, somente poderá ser admitida se comprovado erro nela contido, e antes do início do processo de lançamento de ofício.

LIVRO CAIXA. NECESSIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DOS MOTIVOS DOS PAGAMENTOS.

Documentos que não identificam os motivos dos pagamentos não são, por si sós, hábeis a comprovar despesas de livro caixa.

LIVRO CAIXA. NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

Todas as despesas registradas no livro caixa devem ser comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

LIVRO CAIXA. DESPESAS NECESSÁRIAS.

Somente são dedutíveis a título de livro caixa as despesas que são comprovadamente necessárias ao exercício da atividade laboral.

LIVRO CAIXA. RENDIMENTOS PAGOS A TERCEIROS. IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.

A remuneração paga a terceiros com habitualidade é dedutível, desde que o beneficiário dos rendimentos seja devidamente identificado e exista, para pessoas físicas, vínculo empregatício com o recolhimento dos encargos trabalhistas e previdenciários.

LIVRO CAIXA. PREVIDÊNCIA OFICIAL.

Os pagamentos a título contribuição à previdência oficial em nome do próprio contribuinte devem ser deduzidos como tal, em campo específico da declaração de ajuste anual, não cabendo a sua dedução como livro caixa.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRÁTICA REITERADA.

A prática de reduzir, indevidamente, de modo reiterado e continuado, a receita oferecida à tributação é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º (0719000/00904/08), para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005, com auto de infração lavrado em 13/10/2008 (e-fls. 425/435), notificado o contribuinte em 20/10/2008 (e-fls. 436/437), com Termo de Verificação Fiscal (TVF) juntado aos autos (e-fls. 438/445), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 837/860), pelo que passo a adotá-lo:

DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), referente ao ano-calendário de 2005, consubstanciado no Auto de Infração às fls. 417 a 427 [e-fls. 425 a 435].

O valor lançado inclui imposto suplementar de R\$ 160.288,54, multa proporcional de 150%, no valor de R\$ 240.432,81, multa isolada de 50%, no valor de R\$ 93.277,09, e juros moratórios cabíveis.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se detalhados no auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal às fls. 430 a 437 [e-fls. 438/445], versando sobre as seguintes infrações:

- INFRAÇÃO 001 – RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.
- 002 – DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL). DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.
- 003 – DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (CARNE-LEÃO). DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA.
- 004 – MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO.

Os rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas foram constatados a partir de documentos obtidos de quarenta e três clientes que informaram pagamentos de honorários advocatícios ao impugnante em suas declarações de rendimentos. A omissão de rendimentos foi apurada mediante confronto entre esses honorários e os valores declarados pelo impugnante em sua declaração de ajuste anual (fls. 433) [e-fl. 441].

Tendo sido o contribuinte intimado e re-intimado a apresentar seu livro caixa e tendo respondido que não poderia apresentá-lo porque não o possuía, a fiscalização procedeu à glosa integral da despesas pleiteada a título de livro caixa.

Como reflexo das duas outras infrações foi lançada a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão: a infração 003 trata do reflexo da glosa do livro-caixa (ajuste anual) no demonstrativo mensal da base de cálculo do imposto devido a título de carnê-leão (fl. 05) [e-fl. 07]; e a infração 004 trata do cálculo mensal propriamente dito da multa isolada de 50%, decorrente da alteração da base de cálculo mensal da antecipação obrigatória do carnê-leão, pela omissão de rendimentos indicada mensalmente na infração 001 e dedução indevida de despesas de livro caixa indicada na infração 003. Os valores da multa isolada foram apurados conforme tabela à fl. 436 [e-fl. 444].

De acordo com a fiscalização, a multa qualificada para as infrações 001 e 002 foi imposta pela atitude omissiva do contribuinte de declarar menos de um terço de seus rendimentos, que, conjugada com falta de comprovação do livro caixa, importou na redução indevida da base de cálculo, situação em que o contribuinte teria oferecido à tributação apenas pouco mais de um sexto dos rendimentos tributáveis. Desta forma, entendeu a fiscalização que a conduta do contribuinte estaria de acordo com os tipos descritos nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 19/10/2008 (e-fls. 524/550), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 837/860), pelo que peço vênias para replicar:

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do Auto de Infração em 20/10/2008 (fl. 428) [e-fl. 436], o contribuinte protocolizou impugnação em 19/11/2008 (fls. 516 a 542) [e-fls. 524/550], em que apresenta as seguintes razões.

I. Das despesas incorridas e pagas necessárias à percepção dos honorários advocatícios e da manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

I.1 Do livro caixa

O impugnante assume que não apresentou o livro caixa, mas reclama que, em nenhum momento, foi intimado a apresentar os documentos que comprovariam a dedução pleiteada, posto que se assim houvesse ocorrido, teria apresentado a referida documentação. O fato de não ter o livro caixa escriturado não significa que não teria os comprovantes das despesas.

Afirmando ter localizado o livro caixa, o qual estaria com o seu ex-contador, o contribuinte, a fim de comprovar suas despesas glosadas, apresenta-o com a documentação comprobatória de seus lançamentos.

Tendo constatado que muitos documentos vinculados ao exercício de sua profissão não foram lançados no livro caixa, o contribuinte pleiteia novas deduções no

valor total de R\$ 16.395,68, que somado ao total declarado de R\$ 84.653,89, perfaz o montante de R\$ 101.049,57.

I.2 Da multa qualificada

No que se refere à multa qualificada por conta da glosa de despesas, alega que despesas não comprovadas não se tipificam como fraude, sendo que as despesas não teriam sido comprovadas apenas porque o contribuinte não foi intimado a fazê-lo.

Com relação à qualificação da multa por conta da omissão de rendimentos, o contribuinte chama a atenção para o fato de que, nos meses de fevereiro e maio de 2005 os rendimentos declarados superaram os apurados pelo Fisco, sendo que no mês de julho nenhum honorário foi declarado e apurado, bem assim o relativo ao mês de janeiro, cujo valor praticamente se despreza. Por essa amostragem, conclui ser possível perceber que não houve intenção alguma de se burlar o Fisco.

Adicionalmente, alega que só presta serviços na área de direito, atuando como patrono de causas trabalhistas movidas por empregados. Desta forma, fruto de seu descontrole organizacional, acabou por lançar alguns valores em meses diferenciados, fato que exigiria do Fisco aproveitamento do saldo a maior no período seguinte, como nos meses de março e junho.

Faz referência à sumula 14 do 1.º Conselho de Contribuintes, que afirma ser vinculante nos termos do art. 113 da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005: *“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

Afirma, ainda, que o 1.º Conselho de Contribuintes e as turmas de excelência das Delegacias de Julgamento da SRF, vêm reiteradamente encampando a tese de que a declaração inexata ou a sua falta ou o pagamento a menor do imposto dá azo à aplicação da multa de 75%.

No seu caso, o imposto de renda sobre os rendimentos omitidos foi, em grande parte, descontado na fonte e recolhido, conforme se pode comprovar com uma simples diligência junto à Justiça Trabalhista, que desde já se requer.

Não se justificaria, portanto, a aplicação da multa de ofício qualificada, para a qual é indispensável o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando de subterfúgios, escamoteia-se a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da Autoridade Fazendária. Ou seja, dolo é elemento específico da sonegação, das fraude e do conluio, que o diferencia da declaração inexata, da falta de declaração ou da falta ou pagamento a menor do tributo ou da omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar. Dessa forma o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado (nota fiscal calçada, declaração do beneficiário do pagamento que não prestou os serviços etc.), sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indescartáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada. O intuito de fraudar não pode ser presumido, cabendo à fiscalização o ônus de provar a intenção de o contribuinte cometer a fraude.

Alegando erro na capitulação legal com base na redação original do art. 44, § 1.º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, afirma que deixa de exercer sua defesa, pois no comando legal posto no enquadramento legal do Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal não se cogita de percentual de multa aplicável, só se contemplando ali a hipótese de multa por imposto não pago e multas isoladas. Tal fato, caracterizaria cerceamento ao direito à ampla defesa previsto na Constituição Federal de 1988.

I.3. Da multa isolada

O contribuinte reclama que é incompreensível o valor tido como declarado mês a mês. Não haveria detalhamento de como fora construída a base de cálculo declarada pelo contribuinte, ao se iniciar pelo valor de R\$ 16.083,72 para o mês de

fevereiro/2005; de R\$ 10.227,31 para o mês de março/2005... até a verba de R\$ 4.000,29 registrada no mês de dezembro/2005, estando o lançamento tingido de nulidade por cerceamento ao direito de ampla defesa.

Alegando erro na capitulação legal com base na redação original do art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, afirma que deixa de exercer sua defesa, pois no comando legal posto no enquadramento legal do Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal não se cogita da multa isolada, somente se contemplando, ali, a hipótese de multa de 150%. Tal fato, caracterizaria cerceamento ao direito à ampla defesa previsto na Constituição Federal de 1988.

Citando decisões do Conselho de Contribuintes, afirma, em suma, que não é cabível a aplicação concomitante de multa isolada com a multa de ofício exigida no ajuste anual.

A partir de soluções de consulta e julgados administrativos, entende que os honorários advocatícios na Justiça do Trabalho não estão sujeitos ao carnê-leão, mas ao imposto de renda retido na fonte de responsabilidade da fonte pagadora. Nesse sentido, cita o Parecer Normativo SRF 01/2002 para concluir que, se não houver nenhum impeditivo para que ocorra a retenção pela fonte pagadora, é desta atribuição de reter o imposto.

Em seguida, passa a tratar do mecanismo da satisfação das ações condenatórias e o IRPF. De acordo com o impugnante, os valores sentenciados são depositados à ordem do respectivo juízo, em instituição financeira oficial, tendo como veículo a Guia de Depósito Judicial. O valor depositado fica à disposição do Juízo, tendo o reclamado um prazo para apresentar o cálculo e as guias referentes aos tributos a serem recolhidos. Tal recolhimento é repassado à Receita Federal por intermédio de um alvará específico, sendo que o crédito trabalhista somente é repassado também por alvará judicial, que é emitido depois da retenção do IRRF.

Do valor líquido (livre do IRRF) que resta na conta conveniada do patrono (advogado), em tomo de 80% são repassados ao beneficiário da ação, sendo os demais cerca de 20% retidos a título de honorários advocatícios, desde que previamente pactuados.

Como consequência, afirma que os honorários advocatícios se perfazem, na maioria das vezes, sobre o líquido, não obstante o acordo verbal ajustado indicar 20% do valor da causa. Desta forma, tanto o reclamante como o reclamado suportam solidariamente a carga tributária.

De acordo com o contribuinte, na consolidação dos provimentos e ordens de serviço do Egrégio Tribunal Regional do Trabalho – 1.ª Região, de 29 de outubro de 1985, anota-se no seu art. 128 que na Secretaria do Tribunal e nas Secretarias das Juntas de Conciliação e Julgamento há um livro caixa no qual são contabilizados, diariamente, as retenções e os recolhimentos do Imposto de Renda na forma da legislação em vigor. O seu parágrafo 1.º assenta que os registros são lançados mencionando-se o número do processo, nomes das partes, data da liberação do rendimento, valor da retenção, espécie de rendimento, e o nome do respectivo beneficiário, assim como a data do recolhimento do imposto.

Com base nos arts. 7.º, § 1.º, do Decreto-Lei n.º 1.302/73, art. 3.º, do Decreto-Lei n.º 1.584/77, art. 568 do RIR/80, art. 792 do RIR/94, art. 718 do RIR/99 e art. 46 da Lei n.º 8.541/92 conclui que o ônus da retenção é transferido para a pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, não havendo a previsão de submissão dos honorários advocatícios ao recolhimento em cascata do carnê-leão e do IRRF. Registra, todavia, que a despeito dessa obrigatoriedade, o TRT continua promovendo a retenção do imposto, por entender que é mais seguro fazê-lo em benefício da eficácia da arrecadação federal.

Conclui, assim, que houve ofensa ao Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, art. 10, inciso IV, pois a disposição legal infringida não foi trazida aos autos pelo Fisco e a falta de análise jurídica da norma também fez por violar, além do inciso IV, sobretudo o art. 142 do CTN.

Adicionalmente, a partir de planilhas demonstrativas de valores (fl. 539) [e-fl. 547], afirma que não se pode conceber uma tributação em cascata na casa de 42%, sem qualquer apoio legal e se o reclamante-autor tiver compensado 100% do IRRF, não

obstante acordado com o seu patrono de forma diversa, terá aquele sim usurpado percentual que não foi ajustado nem lhe foi atribuído. Deve o fisco glosar o excesso e não exigir do patrono o pleno tributo como compensação da subtração pelo reclamante-autor operado.

II. Do arrolamento de bens

O impugnante reclama que a simples lavratura do auto de infração não é condição suficiente à constituição do crédito tributário, devendo haver o exaurimento da fase de defesa administrativa para que se tenha como certa a presunção de legalidade e veracidade do crédito reclamado pelo Fisco. Assim sendo, o Termo de Arrolamento de Bens expedido em 15/10/2008, além de ser em valor de quase o dobro do crédito tributário, contrariando o art. 7.º, § 2.º, da IN SRF n.º 264/2002, priva o contribuinte de até mesmo vender os seus bens para a realização de ativos necessários à consecução dos objetivos de sua vida profissional e social bem como impõe ao contribuinte duplo arrolamento e, por conseguinte, dupla sanção, tendo em vista que os mesmos bens já foram objeto de arrolamento constante do processo administrativo fiscal n.º 18471.000937/2006-06.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Acolheu-se acatar algumas deduções que se conformavam aos parâmetros legais e que haviam sido glosados a título de livro caixa, reconstituindo-se o lançamento da multa isolada de forma a considerar as despesas aceitas.

Na decisão *a quo* foram parcialmente refutadas as insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Da omissão de rendimentos; **b)** Das despesas incorridas e pagas necessárias à percepção dos honorários advocatícios e da manutenção da fonte produtora dos rendimentos: Das despesas não comprovadas; Das despesas com escritório contábil; Dos valores pagos a Challoup e Dantas Ass Ltda; Dos valores pagos a Paulo Lins e Silva Advogados e Consultores de Família; Das despesas com vale-transporte; Das despesas com pedágio e estacionamento; Da aquisição de móveis e utensílios; Das despesas com documentos que não identificam o contribuinte; Da solicitação de inclusão de novas despesas a título de Livro Caixa; **c)** Da multa isolada; **d)** Da multa qualificada de 150%; **e)** Do arrolamento de bens.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 29/03/2010 (e-fls. 864/869), o sujeito passivo reitera os termos da impugnação e postula o “cancelamento do auto de infração, por insubsistência manifesta, por falta absoluta de objeto”.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

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

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 25/02/2010, e-fl. 862, protocolo recursal em 29/03/2010, segunda-feira, e-fl. 864, e despacho de encaminhamento, e-fl. 892), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de nulidade e pedido de diligência/perícia

Observo que o recorrente alega e requer seja reconhecida a nulidade do venerando acórdão, bem como aduz ser nulo o auto de infração.

Diz, em suma, que o pedido de diligência no sentido de oficiar a Justiça do Trabalho para informar o seu funcionamento no que se refere a expedição de alvarás que tratam de honorários advocatícios foi apreciado de forma lacônica ou não foi apreciado. No fechamento da impugnação o recorrente havia pleiteado: *“À vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total dos lançamentos, requer seja acolhida a presente Impugnação, e sejam declarados nulos ou insubsistentes os atos fiscais impugnados, inclusive o arrolamento de bens, consoante e nos limites do que dispõe o § 6.º, art. 7.º, da IN/SRF n.º 264/02. Outrossim, e por fim, os benefícios da Lei n.º 9.784/99 quanto aos direitos dos administrados, devendo ser intimado ou cientificado de todos os atos de seu interesse, como, v.g., a produção das provas e bases de cálculo requeridas.”*

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Primeiro, eventual erro no julgamento, na interpretação do direito, seria caso, se efetivamente existisse, de reforma da decisão, não de nulidade, sendo tema de mérito. A decisão de piso decidiu sobre o tema, entendeu, em síntese, que há dois fatos geradores na questão dos honorários advocatícios “convencionados” pelas partes, sendo um o rendimento do trabalhador e o outro o rendimento do causídico. O fato do valor ser pago pela Justiça do Trabalho, mediante alvará, não ceifa este aspecto decidido pela DRJ, de modo que não observo nulidade. A irresignação deve ser tratada no mérito, porém sem objetivar erro de procedimento.

Segundo, o julgador não está obrigado a responder, um a um, a todos os argumentos apresentados pelo interessado, contanto que se baseie em motivo suficiente para

fundamentar a decisão, tendo encontrado motivo suficiente para a posição adotada. Aliás, lendo o acórdão, bem como a impugnação e confrontando-se eles e os demais elementos dos autos, constato que, diante do litígio instaurado, a decisão hostilizada enfrentou todas as questões postas a sua apreciação externando as suas razões para firmar sua livre convicção e tecer seu dispositivo.

Não observo *error in procedendo* do julgador de piso ou mesmo da fiscalização no ato de efetivar o lançamento, aliás a fiscalização bem fundamentou o ato exarado. Quando muito, as alegações do recorrente estão ligadas a um suposto *error in iudicando* da decisão de piso, no que seria um possível equívoco no interpretar o direito positivo face as provas coligidas no caderno processual, portanto não é caso de nulidade da decisão de primeira instância, mas sim, se for a hipótese, de reforma da decisão. Nesta toada, o eventual *error in iudicando* é enfrentado no debate traçado quanto ao mérito recursal, frente aos argumentos de mérito delineados pela defesa no seu recurso voluntário bem concatenado com muitas laudas de exposição argumentativa.

Outrossim, registro que, conforme lição da jurisprudência uníssona do STJ, o julgador não está "*obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.*" (AgInt no REsp 1662345/RJ, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/06/2017, DJE 21/06/2017).

Isto é, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma questão, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado para a questão enfrentada. Ou, em outras palavras, o julgador não está obrigado a responder, um a um, a todos os argumentos apresentados pelo interessado, contanto que se baseie em motivo suficiente para fundamentar a decisão da respectiva questão. Veja-se que a matéria controvertida foi totalmente julgada pelo juízo *a quo*, inexistindo, inclusive, qualquer omissão.

Eventual inconformismo é caso de debate no mérito. O fato é que inexistente nulidade, não há cerceamento de defesa ou violação ao devido processo legal. Demais disto, não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes as causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável e estando autorizada a aplicação da presunção legal do art. 42 da Lei n.º 9.430.

Aliás, a autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum interpretativo quanto as provas analisadas, estando os autos bem instruídos e substanciados para a dá lastro a subsunção jurídica efetivada. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, em extenso arrazoado para o bom e respeitado debate.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que

deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-o como fato gerador e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação. Além do mais, houve a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído. A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado, tanto que exerceu seu direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento.

Discordar dos fundamentos, das razões de decidir, não torna o ato nulo ou a decisão nula, mas sim passível de recurso para enfrentamento do mérito. Eventual diligência não se mostra necessária, tendo a DRJ apreciado o tema meritório quanto aos honorários advocatícios que contextualizam os autos. Veja-se que a decisão de piso pondera que:

(...). Os recibos juntados ao processo demonstram que os honorários advocatícios foram pagos diretamente pelos clientes pessoas físicas, não se tratando, aqui, de pagamentos efetuados por pessoas jurídicas. Note-se que os honorários advocatícios lançados não tratam de valores pagos pela parte vencida a título de ônus de sucumbência, mas sim de honorários combinados entre o advogado e o cliente (...).

(...)

Nesse sentido, a tributação dos rendimentos do impugnante, os quais têm natureza de honorários advocatícios convencionados, independe da forma de tributação dos rendimentos de seus clientes pessoas físicas. O que estaria eventualmente sujeito à retenção na fonte pela parte condenada seriam os honorários sucumbenciais, se determinados pela justiça. No presente caso, os honorários aqui analisados não são decorrentes de ônus de sucumbência em cumprimento de decisão judicial, mas da convenção particular entre advogado e cliente. (...).

A realização de diligência ou perícia pressupõe a realização de prova imprescindível ao processo e que não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes. Neste contexto, apresentando-se prescindível a perícia, diligência, sendo conhecido o funcionamento do Poder Judiciário Trabalhista e tendo sido reportado a qualificação dada aos honorários advocatícios recebidos, não ocorre nulidade. Entendo que estão presentes todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, pelo que é acertada a decisão de piso.

Em suma, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer nulidade, pois verifico, isto sim, que, pela motivação consignada na decisão recorrida, é possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas. Foram enfrentadas as questões capazes de, em tese, infirmar as conclusões adotadas e negar a diligência.

Depreende-se do acórdão que houve o pronunciamento de forma adequada e suficiente sobre as razões de defesa suscitadas pelo recorrente na impugnação, adotando-se decisão bem delineada quanto as suas conclusões. Portanto, trata-se de decisão adequadamente motivada e fundamentada.

De acordo com a peça recursal, a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos no voto condutor da questionada decisão. Não há *error in procedendo*, eis a conclusão preliminar.

Sem razão o recorrente neste capítulo, rejeito a preliminar.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Cuida-se, em resumo, de lançamento de ofício por omissão de rendimentos do trabalho não assalariado sujeito ao pagamento de carnê-leão e glosas de livro caixa, havendo aplicação de multa qualificada e de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão.

A defesa ao iniciar o recurso reitera todos os termos da impugnação, em seguida aborda especialmente alguns pontos que entende importantes comentar, quais sejam: a preliminar acima apontada, a multa qualificada, a irrisignação com a cumulação de multa de ofício e multa isolada, reitera que as despesas lavradas em livro caixa, apesar de não ter apresentado o dito livro caixa, não foram solicitadas e que se tivessem sido requisitadas teria como exibi-las e, por fim, debateu específicas glosas tratadas na decisão hostilizada.

Inicialmente, passo a apreciar os capítulos da decisão infirmados genericamente pelo recorrente com o seguinte pleito: *“requer que sejam acolhidas como Razões recursais todas as suas manifestações não providas e constantes da peça impugnativa como se recursais fossem.”*

- Da omissão de rendimentos: erro de fato

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe, pois, apesar de alegar que, por desorganização, em alguns meses, chegou a declarar valores maiores do que sua renda efetiva e que teria ocorrido erro de fato no preenchimento da declaração de ajuste anual, o que se observa, do ponto de vista probatório, é a ausência de comprovação do quanto alegado, não havendo elementos que sirvam para formação de convicção deste julgador para afastar a presunção de veracidade revestida no quanto já declarado.

Sem razão o recorrente.

- Das despesas incorridas e pagas necessárias à percepção dos honorários advocatícios e da manutenção da fonte produtora dos rendimentos

Neste capítulo se desenvolvem vários capítulos derivados para serem tratados de específicas glosas. Destarte, antes de analisá-los, um-a-um, entendo importante expor a redação da legislação ordinária de regência, que regerá as decisões que adoto. Pois bem dispõe a integra do art. 6.º da Lei n.º 8.134, de 1990, que:

Art. 6.º 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:

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.

§ 1.º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei n.º 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei n.º 9.250, de 1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9.º e 10 da Lei n.º 7.713, de 1988.

§ 2.º 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.

§ 3.º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4.º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei n.º 7.713, de 1988, e na Lei n.º 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1.º de janeiro de 1991.

Transcrita a norma legal a reger a dedutibilidade das despesas de custeio ou de consumo, passo a analisar os capítulos de decisão para cada glosa. Ressalto que alguns pontos foram acolhidos pela decisão recorrida, quanto a estes, não realizo julgamento, pois inexistem recursos de ofício. Trato apenas do que não foi acolhido pela DRJ.

Das Despesas não comprovadas

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. As despesas não comprovadas lançadas no livro caixa (e-fls. 554 a 588) discriminados na tabela constante no voto da decisão vergastada (e-fl. 845) não restaram comprovadas e o recurso não é suficiente para reverter esta compreensão. Inexistindo documentação hábil e idônea, não restando demonstradas as despesas, mantém-se a glosa. De mais a mais, recibo subscrito por um contador não substitui a prova dos pagamentos a quem efetivamente se destinariam os recursos.

Sem razão o recorrente.

Das Despesas com escritório contábil

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. As despesas tidas para com escritório de contabilidade de Neder Batista dos Santos (sob a rubrica emolumentos pagos a terceiros), constante de recibos, cuidam, em verdade, de pagamentos a pessoa física sem vínculo empregatício e englobam, também, serviços de administração de valores referentes a empregada doméstica, desta forma são indedutíveis, isto porque não se referem à atividade profissional do contribuinte e especialmente porquê o pagamento é destinado para pessoa física sem vínculo empregatício, dando-se atenção especial a disciplina posta como ressalva no inciso I do art. 6.º da Lei n.º 8.134.

Ademais, ter juntado com o recurso voluntário os recibos de e-fls. 870 a 879 em nada alteram o quanto pontuado no parágrafo anterior, aliás os recibos não são documentos fiscais válidos.

Corretas, portanto, as glosas apresentadas na tabela do voto para o respectivo capítulo (e-fl. 846).

Sem razão o recorrente.

Dos valores pagos a Challoup e Dantas Ass Ltda.

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. As despesas que seriam referentes a assessoria de cálculo estão postas em boletos bancários sem maiores informações, não havendo o documento fiscal, nos quais não consta nem mesmo o número do CNPJ da pessoa jurídica que teria prestado os serviços. Não está identificado o motivo da assessoria em cálculos, bem como surgem dúvidas quanto ao efetivo prestador. Tais cálculos não necessariamente, sem maiores esclarecimentos, é efetivamente necessária e pertinente à atividade do contribuinte, ainda que este seja advogado trabalhista. O certo é que seu escopo de trabalho é a advocacia, não restando evidenciado as razões para assumir os custos dos cálculos, sem demonstrar a pertinência e necessidade e sem efetivamente comprovar o prestador e afastar quaisquer dúvidas quanto a concreta execução deles. Acertadas, portanto, as glosas apresentadas na tabela do voto objurgado para o respectivo capítulo (e-fls. 846/847).

Ademais, ter juntado com o recurso voluntário as notas fiscais de e-fls. 880 a 888 em nada alteram o quanto pontuado no parágrafo anterior, uma vez que não resta claro a responsabilidade do causídico para suportar despesa que compete ao cliente (parte), aliás, também, não se especifica o processo a que faria correspondência os tais cálculos.

Sem razão o recorrente.

Dos valores pagos a Paulo Lins e Silva Advogados e Consultores de Família

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. Como consignado na decisão objurgada, os lançamentos ns.º 193 e 214 do livro caixa do contribuinte foram incorridas no ano-calendário de 2004, não sendo dedutíveis em 2005 (e-fls. 770 e 788). Por sua vez, o lançamento n.º 66 do livro caixa (e-fl. 660) cuida de um comprovante de depósito, sem nenhuma descrição do motivo do pagamento, não sendo dedutível. No mais, corretas as glosas planilhadas no voto para este tópico (e-fl. 847).

Sem razão o recorrente.

Das despesas com vale-transporte

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. Isto porque, inexistente demonstração que os ditos vale-transportes tenham sido entregues aos empregados e, de igual modo, não há menção de vale-transporte nas folhas de pagamentos. Os referidos encargos trabalhistas não são dedutíveis por falta de comprovação de sua destinação. O recibo firmado pelo contador, sem nem mesmo identificar para quem foi repassado, não substitui o recibo do próprio empregado. No mais, corretas as glosas planilhadas no voto para este tópico (e-fl. 847).

Sem razão o recorrente.

Das despesas com pedágio e estacionamento

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. Isto porque, despesas com transporte (audiências em outros municípios) e pedágios não são dedutíveis. No mais, corretas as glosas planilhadas no voto para este tópico (e-fl. 848).

Sem razão o recorrente.

Das despesas com documentos que não identificam o contribuinte

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. Isto porque, despesas que não identificam o tomador ou adquirente não são dedutíveis. Portanto, não se deduz tíquetes de caixa, recibos não identificados e documentos semelhantes para comprovar despesas no livro caixa, posto que o documento fiscal deve conter a perfeita identificação do adquirente e das despesas realizadas, sendo que estas devem ser necessárias e indispensáveis à manutenção da fonte pagadora dos rendimentos. No mais, corretas as glosas planilhadas no voto para este tópico (e-fl. 849).

Sem razão o recorrente.

Da solicitação de inclusão de novas despesas a título de Livro caixa

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. Isto porque, a solicitação de inclusão de novas despesas a título de Livro caixa equivaleria a uma retificação de declaração quando já não ocorre a espontaneidade, de modo que não pode ser acolhida.

Sem razão o recorrente.

- Do arrolamento de bens

Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. Isto porque, a decisão de piso resta corretamente exarada quando consigna que o arrolamento de bens não é tema a ser apreciado na lide do contencioso tributário, estando fora da competência de julgamento, tratando-se de medida administrativa das Unidades de jurisdição da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Sem razão o recorrente.

Doravante, passo a apreciar os capítulos detalhados no recurso voluntário.

- Das despesas incorridas e pagas necessárias à percepção dos honorários advocatícios e da manutenção da fonte produtora dos rendimentos: Da aquisição de móveis e utensílios

No recurso voluntário, o recorrente trata com especificidade da glosa da aquisição de móveis e utensílios. Não se conforma com a glosa na compra e pagamento de poltronas (item 58 do voto condutor), computadores, HD, memória adicional, móveis e utensílios, visto que não concorda que não sejam dedutíveis, não concorda com proporcionalidade ao tempo de vida útil do bem. Diz que se se cuida de livro caixa, que registra pagamentos e despesas, segundo, obviamente, o regime de caixa, assim deve ser registrado e deve ser dedutível de igual modo. Por isso a denominação de livro caixa. Sustenta que não há como, no livro caixa, o contribuinte lançar $\frac{1}{60}$ avos do bem, já que o pagamento ocorre à vista. Advoga que a decisão de piso

confunde o livro caixa com o livro diário, no qual são registradas as depreciações e onde, segundo o regime de competência, são apropriados os valores pagos antecipadamente.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. Isto porque, despesas com móveis e utensílios, que não se confundem com bens de consumo e se identificam como bens de capital ou aplicação de capital, não são dedutíveis, especialmente na forma como desejado pelo contribuinte, inexistindo confusão entre livro caixa e livro diário. Desta forma, aquisição de computador, móveis ou instalação de memória e gravador de CD, não são passíveis de dedutibilidade, vez que não se tratam de despesas de custeio. No mais, corretas as glosas planilhadas no voto para este tópico (e-fls. 848/849).

Sem razão o recorrente.

- Das despesas incorridas e pagas necessárias à percepção dos honorários advocatícios e da manutenção da fonte produtora dos rendimentos: Boletos e pagamentos

No recurso voluntário, o recorrente trata com especificidade de outra glosa, a decorrente de pagamentos efetuados por meio de boletos. Não se conforma com a glosa e diz ser possível identificar o beneficiário.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente no capítulo em epígrafe. Isto porque, a questão deste ponto tem pertinência com a ausência de documento fiscal, bem como da justificativa e pertinência da despesa.

Sem razão o recorrente.

- Multa isolada da falta de recolhimento do carnê-leão cumulada com a multa do lançamento de ofício regulamentar no ajuste anual por omissão de rendimentos e glosas de livro caixa

A defesa ao tratar do tema em epígrafe advoga ser impossível a cumulação das referidas multas. A decisão de piso entendeu cabível e, no mais, aplicou a retroatividade benigna para reduzir a multa isolada para 50% (não mantendo-a em 75%), cumulativamente manteve hígida a multa de 75% para as omissões do ajuste anual, pois para a multa de ofício não teria ocorrido redução do percentual não se aplicando retroatividade benigna.

Pois bem. Com razão o recorrente. Tratando-se do ano-calendário de 2005 e essencialmente da exigência de omissão de rendimentos decorrente de honorários advindos de serviços prestados do trabalho não assalariado em ações trabalhistas, na qual se efetivou o lançamento das omissões e aplicou multa do lançamento de ofício de 75% e, ao mesmo tempo, aplicou-se multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, já que o tido de rendimento omitido era sujeito ao carnê-leão, cumulando-se tais multas para o mesmo fato, entendo que ambas incidem sobre o mesmo fato jurígeno, de modo que deve ser afastada a multa isolada, permanecendo a multa do lançamento de ofício, sob pena de dupla punição pelo mesmo elemento. A incidência sobre a mesma base de cálculo não se mostra permissiva.

A questão é que, até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, não tínhamos previsão legal para a incidência cumulativa das penalidades

supramencionadas. Não é caso de aplicação de retroatividade benigna, mas, sim, de não aplicação da cumulação.

Este entendimento resta espelhado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa que transcrevo, referente a recente julgado, *litteris*:

Acórdão 9202-007.625 (26/02/2019)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2003

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA.

Antes da alteração introduzida pela Lei n.º 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, era indevida a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, cumulada multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos no ajuste anual.

A controvérsia exsurgiu por força da pretérita redação do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação anterior a Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, haja vista que prescrevia normativamente a incidência de multa de 75% “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” e, por sua vez, a norma de complementação de sentido do § 1.º do mesmo dispositivo rezava que a sobredita multa poderia ser exigida “juntamente com o tributo” ou “isoladamente”. Entendendo-se, dessarte, que aplicava-se uma ou outra.

Veja-se, em sentido oposto, que, na égide da nova legislação, tem-se uma modificação estruturante na norma onde passou-se a prever uma multa de 75% pela “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata” (inciso I, art. 44, Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007) e outra de 50%, “exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal” que “deixar de ser efetuado”, “ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste” (inciso II, alínea “a”, art. 44, Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007).

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, devendo-se afastar a multa isolada do lançamento destes autos pelo não recolhimento do carnê-leão no ano-calendário 2005.

- Multa qualificada de 150%

A defesa insurge-se contra a multa qualificada de 150%. Invoca aplicação da súmula. Diz que não foi intimado para comprovar suas despesas, mas tão somente o livro caixa, o qual não foi apresentado na fiscalização. Por sua vez, tem-se nos autos que os fatos que apontam para a qualificadora são os expostos no termo de verificação fiscal, *litteris*:

Como já exposto acima, no que tange aos rendimentos recebidos de pessoas físicas, o Sr. Armando Escudero não soube especificar os nomes de seus clientes e nem os valores individuais pagos a ele por cada um. Quando confrontado com a relação de clientes circularizados por esta fiscalização, não negou que tenha recebido honorários pagos por qualquer uma daquelas pessoas, limitando-se a solicitar a comprovação dos pagamentos feitos por cada uma delas.

Em sua DIRPF/06, o fiscalizado declarou rendimentos recebidos de pessoas físicas no valor de R\$ 219.600,50. A auditoria fiscal obteve comprovação do recebimento do total de R\$ 705.848,44 no ano-calendário de 2005. O contribuinte alegou que não tinha memória dos clientes que lhe haviam feito pagamentos, mas disse que os valores efetivamente recebidos já haviam sido tributados.

Ante os fatos descritos, impõe-se a qualificação da multa de ofício em função da atitude omissiva do contribuinte ao declarar menos de um terço dos rendimentos efetivamente recebidos de pessoas físicas. O fiscalizado alega não ter declarado os rendimentos recebidos de pessoas físicas corretamente porque não tinha memória de seus clientes e respectivos honorários, todavia ele não se esqueceu de declarar apenas uma pequena parte desses rendimentos. Na verdade, ele deixou de declarar mais de duas vezes o montante oferecido à tributação.

No que tange às despesas, o Sr. Armando Escudero deduziu despesas do Livro Caixa no valor de R\$ 84.563,89 e, após ter sido intimado a apresentá-lo por intermédio do Termo de Intimação Fiscal n.º 04, nada trouxe à fiscalização. Reintimado a exibir seu Livro Caixa, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal n.º 05, confessou que não podia fazê-lo porque não possuía Livro Caixa do ano-calendário de 2005. O fiscalizado deduziu da base cálculo do imposto de renda cerca de 39% dos rendimentos oferecidos a tributação apesar de saber que não existia qualquer Livro Caixa conforme informado por ele mesmo. Conjugando-se o montante omitido de rendimentos tributáveis com a glosa de despesas de um Livro Caixa inexistente, verifica-se que o fiscalizado ofereceu à tributação pouco mais de um sexto dos rendimentos tributáveis.

A partir desta constatação, entende esta auditoria fiscal que a conduta adotada pelo Sr. Armando Escudero adequa-se, por inteiro, aos tipos descritos nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964 e nos artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 8.137/1990.

Diante de tal entendimento e, consideradas as disposições contidas no § 1.º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, aplicamos a Multa de Ofício Qualificada de 150% às infrações do imposto de renda derivadas da omissão dos rendimentos recebidos de pessoas físicas e da glosa de despesas do Livro Caixa pleiteadas como deduções indevidas.

Pois bem. Com respeito a posições em contrário, não assiste razão ao recorrente neste capítulo, uma vez que restou demonstrado o intuito fraudulento, enquadrável nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, como apontado pela fiscalização. Ora, a sonegação (art. 71) também ocorre com a omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstância material, ou o conhecimento das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Enquanto isso, também caracteriza fraude (art. 72) a omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, ainda que parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Veja-se que, pela ótica da omissão de rendimentos, somente os sistemas de informação da Secretaria da Receita Federal do Brasil puderem efetuar a identificação do fato gerador, tendo o contribuinte omitido a informação. Foram verificados que 43 (quarenta e três) contribuintes pessoas físicas declararam haver pago rendimentos tributáveis a título de honorários advocatícios ao recorrente ao longo de todo o ano-calendário fiscalizado e, de igual modo, consta que em outros ano-calendários ocorreu o mesmo, a despeito de não ser o objeto dos autos. Ainda, tem-se as glosas de despesas indevidamente deduzidas, conforme exposição já efetivada neste voto.

Neste contexto, entendo que as circunstâncias pessoais do contribuinte (advogado), bem como as deduções corretamente glosadas, que foram apropriadas indevidamente pelo recorrente, somado a não apresentação do livro caixa, o qual repentinamente veio a lume na impugnação, acrescido as evidentes omissões de rendimentos, ainda que nestes autos se tenha apenas um exercício, embora a fiscalização relate que outro exercício também foi reportado com igual problema e está sendo tratado em outros autos, computado a substância da ocorrência, não se tratando de pequenos erros que pudessem se considerar como escusáveis, bem como inexistindo controvérsia de direito quanto ao fato gerador dos rendimentos ou quanto a indedutibilidade do quanto deduzido e corretamente glosado, apontam para a correta qualificação da multa.

Aliás, o STJ já pacificou que: *“Não se exige, para a configuração do delito de sonegação fiscal, que o agente pratique um ato comissivo a fim de reduzir o montante dos tributos exigíveis. A omissão no dever de informar o fato gerador à Receita Federal caracteriza a infração...”* (AgRg no REsp 1.252.463/SP, Quinta Turma, Rel. Ministro Jorge Mussi, DJe 21/10/2015).

Ademais, do ponto de vista da Súmula CARF n.º 14, que preleciona que a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tem por precedentes casos em que ou se discutia arbitramento (lançamento por arbitramento apurado) ou tratava de depósitos bancários de origem não comprovada, na qual se compreende que por ser o fato gerador presumido não se pode concluir, de modo automático, que a simples “presunção” de omissão de receitas caracterize evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício.¹

Nestes casos, parece-me corolário lógico, pois estar-se a falar de presunção da ocorrência do fato imponível e sempre que se estiver diante de fato presuntivo relacionado a uma falta, que pode, em tese, ser simples, deve prevalecer a dúvida em favor do contribuinte, não se justificando a exasperação.

Diversamente, no caso dos autos, o fato gerador foi efetivamente concretizado e não há dúvidas disso, não se trabalha aqui com fato gerador presuntivo, mas, sim, efetivo, ocorrido, concretizado, aliás, a ocorrência do evento, que deveria ser relatada em linguagem competente por se subsumir à hipótese de incidência, constituindo o fato, foi omitido, decerto, propositalmente pelo contribuinte, a fim de evitar a tributação. Como já ponderado, 43 (quarenta e três) contribuintes pessoas físicas declararam haver pago rendimentos tributáveis a título de honorários advocatícios ao recorrente ao longo de todo o ano-calendário fiscalizado e o recorrente, simplesmente, não os declarou. Tivessem sido pouquíssimos casos de “esquecimento” poder-se-ia formar convicção de erro escusável, mas não é a hipótese.

Entendo, por conseguinte, acertada a decisão de primeira instância quando, em seu escrutínio, esclarece e elucida que a prova da tipificação do dolo para a omissão de rendimentos nunca é direta, posto que não é possível a leitura da mente do contribuinte, no momento do fato, para criptografar o seu pensamento no momento da ocorrência. Porém, é

¹ Acórdão n.º 101-94258, de 01/07/2003; Acórdão n.º 101-94351, de 10/09/2003; Acórdão n.º 104-19384, de 11/06/2003; Acórdão n.º 104-19806, de 18/02/2004; Acórdão n.º 104-19855, de 17/03/2004.

possível, como se vê nos elementos aqui deduzidos, substanciar a constituição da efetiva realidade, por meio da linguagem constitutiva do direito, a demonstrar pelos elementos de exteriorização relatados as circunstâncias em que ocorreu o fato concretizado (não presumido ou arbitrado), inclusive pelo processo como se desencadeou a fiscalização e como foi respondida, de modo que este julgador, seguindo o quanto já externado por outrem, se convence da qualificação.

O dolo resta demonstrado, vez que substancia uma omissão intencional de rendimentos, não presumida, não arbitrada, mas efetivamente ocorrida e em porte que não possibilita tratar como erro escusável, tampouco existem interpretações controversas quanto a subsunção daquelas ocorrências a hipótese de incidência, pelo contrário é típico caso de tributação de rendimentos. A conduta de omitir se exhibe como querida pelo contribuinte, face aos elementos de exteriorização, sua vontade se externa nos elementos probatórios, tendo omitido os rendimentos percebidos para retardar ou impedir o conhecimento do fato gerador relativo aos honorários a que fez jus por trabalho prestado sujeito a incidência do imposto de renda. Não cumpriu adequadamente obrigação tributária acessória cogente que lhe impunha. O fato foi conhecido pelos cruzamentos fiscais e informações de terceiros “clientes” (trabalhadores que tiveram suas reclamações trabalhistas patrocinadas pelo contribuinte, advogado). Aliás, repito, entendo não aplicável a Súmula CARF n.º 14, vez que, na minha análise, visualizo evidente comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utiliza de subterfúgio a fim de escamotear a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Aliás, em acréscimo, procedeu com deduções que sabia ou deveria saber indedutíveis.

No mais, a despeito das considerações da defesa, a decisão vergastada é de clareza solar, pelo que, doravante, entendo suficiente transcrever trecho específico das razões de decidir da DRJ, haja vista minha concordância aqueles fundamentos bem postos naquele *decisum*, logo, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), peço vênica para expor, *verbo ad verbum*:

(...). Note-se que o fato de não haver no processo prova de que o contribuinte, de forma deliberada, tenha adulterado documentos, calçado notas, forjado assinaturas etc., não quer dizer não existam outros elementos que, em tese, possam caracterizar a conduta dolosa. Há que se destacar que os conceitos previstos nos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64 não tratam apenas atos comissivos; incluem também omissões tendentes a impedir ou a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou a reduzir o montante do imposto devido de modo a evitar ou diferir o seu pagamento. Nesse aspecto, o contribuinte já foi objeto de outro lançamento referente a omissões reiteradas ocorridas nos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005, conforme processo n.º 18471.000937/2006-06, julgado por esta mesma turma.

Diante das circunstâncias aqui descritas, entendo que a conduta do contribuinte de deixar de informar rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual é ato omissivo que enquadrável na descrição dos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64, em que a caracterização do dolo, fica, em tese, demonstrada pelo procedimento reiterado do contribuinte, que vem omitindo repetidamente expressivos rendimentos tributáveis. É este comportamento que nos leva a concluir que não houve um mero erro que passou despercebido, mas, de fato, prática intencional, sendo inverossímil o eventual argumento de que o contribuinte, ao reiteradamente deixar de somar expressivos rendimentos tributáveis à base de cálculo do imposto de renda, não soubesse que haveria reflexos no resultado do imposto devido, causando dano ao Erário.

Não se trata, repita-se, de mera omissão de rendimentos, mas de prática reiterada com expressiva omissão de rendimentos tributáveis, situação em que não é possível acreditar que estes teriam sido apenas esquecidos pelo contribuinte, de forma culposa.

Aqui, cabe lembrar que os crimes previstos na Lei n.º 8.137/90 admitem também a forma do dolo eventual, que caracteriza-se pela assunção do risco de produzir o resultado delituoso de sua conduta que, ainda que não tenha sido desejado, certamente fora previsto e era bastante provável.

Não vejo reparos na decisão hostilizada neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, reformando a decisão recorrida para afastar unicamente a multa isolada. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para excluir do lançamento a multa isolada.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros