



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 10380.010286/2004-08  
**Recurso n°** 154.091 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.729  
**Sessão de** 05 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** LUIZ CRESCÊNCIO PEREIRA JÚNIOR  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

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

Exercício: 2001, 2002

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - EXTINÇÃO PELO DECURSO DE PRAZO - COMPETÊNCIA PARA LANÇAR INDENPENDE DO MPF** - A autoridade fiscal tem competência fixada em lei para lavrar o Auto de Infração. Na falta de cumprimento de norma administrativa a referida autoridade fica sujeita, se for o caso, a punição administrativa, mas o ato produzido continua válido e eficaz.

**HONORÁRIOS ADVOCATICIOS - RENDIMENTOS OMITIDOS - TRIBUTAÇÃO** - Havendo autorização judicial para que o advogado levante os valores devidos em função de decisão judicial favorável, deve o mesmo comprovar o repasse integral aos seus clientes, bem como a gratuidade dos serviços prestados, sob pena de serem arbitrados os seus honorários. Assim, os rendimentos omitidos na Declaração de Ajuste Anual, detectados em procedimentos de ofício, serão adicionados, para efeito de cálculo do imposto devido, à base de cálculo declarada.

**MEIOS DE PROVA** - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (CPC, arts. 131 e 332 e Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 29).

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS - CONTA CONJUNTA** - Nos casos de conta corrente bancária com mais de um titular, os depósitos bancários de origem não comprovada deverão, necessariamente, ser imputados em proporções iguais entre os titulares, salvo quando estes apresentarem declaração em conjunto.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITO IGUAL OU INFERIOR A R\$ 12.000,00 - LIMITE DE R\$ 80.000,00 - CONTA CONJUNTA - FASE DE**

LANÇAMENTO - Para efeito de determinação do valor dos rendimentos omitidos, não será considerado o crédito de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório desses créditos não comprovados não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00, dentro do ano-calendário. Quando se tratar de conta conjunta, o limite anual de R\$ 80.000,00 é dirigido a cada um dos titulares. Assim, comprovado que a base presumtiva remanescente é inferior aos limites individual e anual para a verificação, ineficaz a exigência por força da exclusão legal específica.

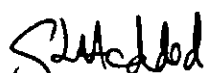
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ CRESCÊNCIO PEREIRA JÚNIOR.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL para excluir as exigências relativas aos itens 02(omissão de rendimentos decorrente de depósitos de origem não comprovada) e 03 (multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício) do auto de infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
GUSTAVO LIAN HADDAD

Presidente em exercício

  
NELSON MALLMANN

Relator

FORMALIZADO EM: 12 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Amarylles Reinaldi e Henriques Resende (Suplente Convocada).

## Relatório

LUIZ CRESCÊNCIO PEREIRA JÚNIOR, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 134.182.113-72, com domicílio fiscal na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará, à Rua Dona Leopoldina, nº 262 – Bairro Centro, jurisdicionado a DRFB em Fortaleza - CE, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 1286/1312, prolatada pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza - CE, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1332/1353.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 10/11/04, Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 05/17), com ciência pessoal em 11/11/04 (fls. 06), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.006.274,10 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%, multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão e dos juros de mora de, no mínimo, 1% ao mês, calculado sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 2001 e 2002, correspondentes aos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização de Imposto de Renda, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITAS A CARNÊ-LEÃO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS:** Omissão de rendimentos recebidos de pessoas física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme descrito no Termo de Verificação anexo. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§ e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

**2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA:** Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósitos ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme descrito no Termo de Verificação em anexo. Infração capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 4º da Lei nº 9.481, de 1997 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997, alterado pela Lei nº 10.637, de 2002; e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

**3 - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO:** Falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão, apurada conforme Demonstrativos de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carnê-Leão). Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, combinado com os artigos 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

As Auditoras-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 18/34, entre outros, os seguintes aspectos:

- que em 07/08/2002, o contribuinte compareceu a esta repartição e tomou ciência do termo de Início de Fiscalização (fls. 49/50), lavrado em 01/08/2002, e do Mandado de Procedimento Fiscal. Em 27/08/2002 pediu prorrogação de prazo (fls. 51) para a entrega dos extratos das contas bancárias solicitadas no referido Termo, o que foi concedido. No dia seguinte, 28/08/2002, o contribuinte apresentou resposta (fls. 55), encaminhando os seguintes extratos bancários: Conta corrente nº 5.322-8 do Banco do Brasil e conta corrente nº 13.010-9 do Banco do Brasil;

- que omissão de rendimentos provenientes de depósitos/créditos bancários efetuados nas contas corrente nºs 5322-8, agência 3647, do Banco do Brasil S.A. e nºs 2110-2 e 1598-6, da Caixa Econômica Federal, nos anos-calendário de 2000 e 2001, cujas origens esta fiscalização considerou como não comprovadas mediante documentação hábil e idônea e que serão tributados conforme o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações das Leis nº 9.481, de 1997 e 10.637, de 2002;

- que em virtude do disposto no § 6º, acrescido ao art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 10.637, de 2002, os créditos efetuados nas referidas contas correntes, em 2000 e 2001, foram divididos pela quantidade de seus titulares, conforme discriminado na tabela seguir, haja vista, que foram mantidas em conjunto, que os titulares, nestes anos, apresentaram declarações de rendimentos em separado e que não houve comprovação da origem dos recursos;

- que quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, não tributados nas Declarações de Ajuste Anual - Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF do contribuinte, dos anos-calendário 2000 e 2001, referentes a honorários advocatícios cobrados de aposentados rurais em ações ajuizadas contra o INSS é de se dizer que a Delegada Substituta da Receita Federal em Fortaleza solicitou ao INSS nome e CPF dos beneficiários autores das ações judiciais, discriminadas em planilha anexa ao ofício, bem como nome e CPF dos seus advogados e valores pagos a esses beneficiários e seus advogados. No anexo deste Ofício foram relacionados todos os números de processos e/ou precatórios da "Planilha Resumo" anexada na resposta do contribuinte datada de 25/09/2002;

- que a Delegada da Receita Federal em Fortaleza, em 23/03/2004, emitiu a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, destinada a Caixa Econômica Federal, na qual foram solicitadas cópias autenticadas, frente e verso, dos cheques e autorizações de débitos, discriminados em Extrato de Débitos, os quais correspondiam aos mesmos relacionados no Extrato de Débitos anexo ao Termo de Intimação Fiscal. Esta requisição foi feita a CEF em virtude de até a data de sua emissão, o contribuinte não ter informado e comprovado quem eram os efetivos beneficiários dos recursos movimentados a débito em suas contas-correntes, o que havia sido solicitado no item 5 do Termo de Intimação Fiscal nº 005;

- que tendo em vista as informações prestadas pelo autuado na Polícia Federal, registradas em termo de Declarações (fls. 635/637), e o fato do mesmo não ter apresentado qualquer comprovante de repasse dos valores recebidos pelo INSS para os seus beneficiários, passamos a analisar as cópias dos cheques encaminhadas pela Caixa Econômica Federal, com o objetivo de identificar os nomes dos autores das ações, e em decorrência, conhecer o valor repassado pelo autuado em pagamento à ação judicial contra o INSS, correspondente ao valor do cheque. Este trabalho foi feito a partir do cruzamento de nomes que constavam dos cheques

com informações do cadastro da Receita Federal, do sitio da Justiça Federal ([www.jfce.gov.br](http://www.jfce.gov.br)) e das planilhas encaminhadas pelo INSS;

- que, após exaustivo trabalho de pesquisa, foram identificados os valores recebidos pelos beneficiários relacionados na Tabela a seguir, denominada BENEFICIÁRIOS IDENTIFICADOS, cujos nomes, ou de seus filhos, foram reconhecidos nos cheques emitidos pelo contribuinte autuado;

- que a declaração dada pelo fiscalizado, na resposta datada de 27/04/2004, de não ter cobrado honorários advocatícios dos trabalhadores rurais nas ações judiciais contra o INSS não foi considerada por esta fiscalização, haja vista que sua declaração é frontalmente contraditória a outra dada pelo próprio contribuinte em depoimento à Polícia Federal, conforme Termo de Declarações. Naquele Departamento, o mesmo, sob a denúncia de não repassar os valores ganhos nas ações contra o INSS aos devidos autores, beneficiários de direito, declarou que, em 1993, ingressara com ações na Justiça Federal, objetivando o recebimento de meio salário mínimo devido pelo INSS aos aposentados rurais, e que retivera, como pagamento de seus honorários, 30% dos valores recebidos pelos autores das ações, podendo haver casos em que esse percentual teria sido reduzido. Diante da consequência penal da denúncia, o contribuinte autuado, como prova de sua defesa, apresentou àquele órgão recibos de pagamentos efetuados no município de Jaguaruana, local de onde partiu a denúncia de que trata o IPL-464/96-SR/DPF/CE, conforme declarado em seu Termo de Declarações;

- que já para a SRF, o hora autuado, em nenhum momento, apresentou qualquer recibo que comprovasse o repasse dos valores depositados em suas contas bancárias para os seus beneficiários, alegando ainda não tê-los encontrado;

- que diante do autuado ter declarado, na Polícia Federal, que cobrava dos autores das ações o percentual de 30% a título de honorários advocatícios, e de termos constatado, nas diligências efetuadas, que o mesmo não repassava todo o valor recebido do INSS para seus beneficiários, ficando com o percentual mínimo de 33,42%, aliado ao fato de não ter apresentado qualquer comprovante de repasse destes valores aos seus beneficiários, fixamos os honorários cobrados dos autores das ações como sendo o equivalente a 30%, percentual mínimo conhecido, com base no artigo 43, inciso I e artigo 44, do CTN, combinado com o art. 148, do CTN.

Em sua peça impugnatória de fls. 1016/1033, apresentada, tempestivamente, em 10/12/04, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que quanto a matéria, urge dizer que o “Termo de Início de Fiscalização” que deu amparo legal à fiscalização que originou o presente Auto de Infração, tem como objeto apenas que o contribuinte fiscalizado comprove “mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores creditados em suas contas correntes nas seguintes instituições financeiras: Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal;

- que, o contribuinte, ciente disso, apresentou, como “prova hábil e idônea da origem dos recursos creditados em suas contas correntes”, fotocópias dos respectivos Alvarás e comprovantes de depósito nos quais encontram-se indicados, inclusive, os nomes dos autores pagos (cabeça do processo), os números dos precatórios e/ou processos de origem (processo

principal), bem como “planilha resumo” relacionando os depósitos com os processos pagos através de depósito judicial ou precatório, classificados por conta, data, e valor;

- que, em preliminar, requer o autuado que se digne esse órgão de julgamento, em dando provimento à presente preliminar, declarar inteiramente nula de pleno direito a autuação feita tendo como objeto os imaginários “rendimentos recebidos de pessoas físicas”;

- que quanto a essa infundada e ilusória fundamentação apresentada no Auto de Infração, tentando justificar a autuação dos valores indicados na tabela denominada “Rendimentos recebidos de Pessoas Físicas – Base de Cálculo (fls. 35/47), cumpre dizer que a fiscalização que deu origem ao presente Auto de Infração jamais esteve formalmente habilitada e autorizada para exigir do contribuinte qualquer espécie de comprovação “de repasse aos beneficiários dos valores pertinentes aos mesmos”;

- que, contudo, presenciando tamanho absurdo e ilegalidade cometida pela fiscalização, que sem qualquer prova concreta e baseada em meras suposições, arbitrou “rendimentos recebidos de pessoas físicas” constantes da tabela de fls. 05/047, passando a tê-los como devidos sob meras suposições, diga-se de passagem, sem apresentação de qualquer prova concreta de que o autuado recebeu dos autores dos citados processos, a título de pagamento de honorários advocatícios, o valor correspondente a 30% do valor líquido pago pelo INSS aos aposentados rurais, autores das ações;

- que restou provado que não houve a presença de qualquer rendimento fundado na dita cobrança de honorários contratuais nas demandas judiciais contra o INSS, e sim unicamente honorários sucumbenciais devidamente tributados na fonte e declarados nos anos-calendário respectivos, sendo vedada a possibilidade de suposições, arbitramentos ou invencionices por parte da administração, que em hipótese alguma pode definir aleatoriamente a presença de rendimentos fantasiosos;

- que, por fim, saliente-se que as penalidades aplicadas ao caso presente extrapolaram, em muito, o quanto devido, se devido fosse, qualquer importância a título de honorários pagos por particulares, vez que o percentual de multa aplicado contra o autuado fere os limites, inclusive, da declaração espontânea, quando o certo seria a aplicação de multa em menor percentual.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Fortaleza - CE concluiu pela procedência parcial da ação fiscal e manutenção, em parte, do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, quanto ao pedido de juntada de documentos a posteriori, é de se dizer que as correspondências as instituições financeiras foram enviadas e reenviadas em 12/03/04 e 02/08/04, respectivamente, ou seja, há mais de seis meses. No entanto, o contribuinte não apresentou nenhum documento até o momento, o que torna o pleito irremediavelmente prejudicado. Portanto, indefere-se o pedido de juntada de documentos a posteriori, ficando ressalvado o direito de fazê-lo por ocasião de eventual recurso, satisfeitas as condições impostas pelos dispositivos transcritos;

- que, quanto a nulidade, é de se dizer que a fiscalização encontrava-se investida do poder de investigar os atos da contribuinte referentes ao IRPF, não incorrendo em atos

abusivos, nulos e nem tampouco ferindo o Princípio da legalidade, estando, sim, autorizada a exigir os esclarecimentos e documentos que se referisse ao citado tributo, a fim de verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo impugnante;

- que quanto à alegação de que o Auto de Infração é nulo em razão de ter como objeto "imaginários" rendimentos recebidos de pessoas físicas, torna-se necessário explicar que tal fato não enseja a nulidade do Auto de Infração, quando muito, sua improcedência, no caso de se verificar a não ocorrência da infração. Como já visto acima, somente são nulos os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, na forma do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que quanto à suposta carência de fundamentação legal, observa-se que o Auto de Infração cumpriu todas as formalidades estabelecidas no artigo 142 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), estando, também, em perfeito acordo com as exigências previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que se verifica, portanto, que o presente feito reveste-se de todas as garantias processuais previstas para a constituição do crédito tributário, uma vez que foram atendidas todas as solenidades exigidas na norma instrumental, Decreto nº 70.235, de 1972, nos termos do artigo 10, não carecendo de fundamentação legal, valendo ressaltar, inclusive, que a descrição dos fatos e o enquadramento legal encontram-se às fls. 08/10;

- que, quanto a omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, é de se dizer que a documentação trazida aos autos pelas auditoras-fiscais, que não é verossímil a alegação do contribuinte de que não recebera honorários advocatícios pagos pelos autores das ações contra o INSS;

- que a fiscalização, diante da afirmação do contribuinte de que não firmara contratos de prestação de serviços com seus clientes, autores de ações contra o INSS, das informações prestadas pelo autuado, em 1997, na Polícia Federal, bem como da não apresentação de qualquer comprovante de repasse dos valores recebidos pelo INSS para os seus beneficiários, passou a analisar as cópias dos cheques encaminhadas pela Caixa Econômica Federal como objetivo de identificar os nomes de autores das ações, e em decorrência, conhecer o valor repassado pelo autuado em pagamento à ação judicial contra o INSS, correspondente ao valor do cheque;

- que do levantamento, foram identificados valores recebidos por alguns beneficiários e em assim sendo, as auditoras-fiscais foram até esses beneficiários a fim de confirmar se o cheque recebido por eles correspondia, de fato, ao pagamento de diferenças de benefício previdenciário feito pelo contribuinte, o advogado Luiz Crescêncio, ao autor da ação judicial e se este foi o único valor recebido relacionado ao referido processo judicial;

- que ocorre que, apesar da fiscalização ter localizado um número reduzido de beneficiários, todos, absolutamente todos esses beneficiários, ao serem indagados sobre seus processos judiciais referente a pagamentos de diferenças de benefício previdenciário, reconheceram os cheques (cópias) recebidos do contribuinte e foram unânimes em afirmar que somente receberam aqueles valores ali constantes. Ou seja, dessas diligências ficou constatado que o impugnante não repassou todo o valor recebido do INSS para seus beneficiários, ficando com um percentual em torno de 35%, tendo a fiscalização diante da não apresentação de

qualquer comprovante de repasse, fixado os honorários cobrados dos autores das ações em 30%, com base nos artigos 43, inciso I e 44 combinado com o artigo 148, todos do CTN;

- que, por sua vez, o contribuinte juntou aos autos, na fase impugnatória, cópias de recibos emitidos pelos beneficiários contatados pela fiscalização e de outros inúmeros clientes, com o intuito de demonstrar o repasse integral a estes das importâncias neles discriminadas referentes a ações impetradas contra o INSS. Contudo, tais recibos não são provas suficientes para comprovar que o contribuinte não recebera honorários advocatícios pagos pelos autores, não corroborando em nada na sua argumentação de que não ocorreu o recebimento de honorários;

- que parece óbvio que o autuado tem que ter uma prova de que repassara os valores recebidos a seus verdadeiros beneficiários, contudo isto não quer dizer que estes não pagaram pelos seus serviços prestados. Observa-se dos documentos juntados aos autos que foram anos de contenda em que o autuado, como advogado, despendeu tempo e dinheiro para defender os direitos de seus clientes perante os tribunais;

- que seria totalmente ilógico que não cobrasse por seus serviços, uma vez que é deles que provém o seu sustento e o de sua família, mesmo porque, pelo menos nos anos-calendário de 1998 a 2001, percebe-se que grande parte do trabalho realizado pelo contribuinte no exercício de sua profissão girou em torno de ações impetradas contra o INSS;

- que, ademais, salienta-se que o contribuinte, por três vezes durante o procedimento fiscal, afirmou que não celebrara contratos com seus clientes - beneficiários das citadas ações, porém, nos recibos apresentados, consta exatamente o contrário, ou seja, que o contribuinte celebrou contrato com todos os seus clientes, conforme se vê do conteúdo dos recibos anexados das fls. 1064 em diante;

- que, quanto a omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, é de se dizer quanto à comprovação da origem dos recursos depositados em suas contas-correntes mantidas em conjunto com Prisce Maria Maia Crescêncio Pereira e Henrique Davi de Lima Neto, a defesa alegou, em síntese, que são pagamentos efetuados pelo INSS relativos a ações judiciais promovidas por aposentados rurais, nas quais o contribuinte atuou como advogado, apresentando justificativas e documentos para comprovar a origem de parte dos créditos constantes nas contas-correntes da Caixa Econômica Federal, a seguir examinadas, silenciando-se quanto a todos os montantes depositados na conta-corrente nº 5322-8 do Banco do Brasil;

- que as multas aplicadas, no presente caso, foram a multa de 75% do imposto devido sobre as omissões de rendimentos apuradas no Auto de infração e a multa isolada de 75% sobre o imposto devido a título de carnê-leão que deixou de ser recolhido, com base no inciso I do art. 44 e o § 1º, inciso III do mesmo artigo da Lei nº 9.430, de 1996.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

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

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.*

*A apuração pelo fisco de omissão de rendimentos tributáveis, recebidos de pessoas físicas, não declarados, caracteriza o ilícito tributário, e justifica o lançamento de ofício sobre os valores subtraídos ao crivo da tributação, mantendo-se inalterado o valor dos rendimentos tributáveis apurado pelo Fisco quando o contribuinte não apresentar na fase impugnatória provas incontestas que invalidem o feito fiscal.*

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.**

*Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.*

**ÔNUS DA PROVA.**

*Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

**Ementa: SENTENÇAS JUDICIAIS E DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

*As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.*

**MULTA DE OFÍCIO.**

*Presentes os pressupostos de exigência, cobra-se multa de ofício pelos percentuais legalmente determinados.*

**MULTA ISOLADA.**

*Estando o contribuinte obrigado ao recolhimento do imposto de renda mensal por meio de carnê-leão, o descumprimento desta obrigação tributária impõe a aplicação de multa isolada.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

**Ementa: Nulidade.**

*Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.*

**PEDIDO DE PRAZO PARA POSTERIOR ENTREGA DE DOCUMENTOS.**

*Salvo as exceções legalmente previstas, o prazo máximo para apresentação de provas documentais é o da entrega da impugnação. O protesto pela juntada, após a interposição da impugnação, de novos documentos aos autos, deve ser fundamentado e concomitante à apresentação da correspondente documentação, ficando prejudicado, destarte, o pedido efetuado no desfecho da peça impugnatória, no sentido de posterior juntada de documentos, frisando-se que, até a data do presente julgamento o contribuinte não trouxe qualquer documentação adicional que pudesse justificar o referido pedido.*

**Lançamento Procedente em Parte.**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/06/06, conforme Termo constante às fls. 1316/1319 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (26/07/06), o recurso voluntário de fls. 1332/1353, instruído pelos documentos de fls. 1357/1368, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pela preliminar de nulidade do lançamento por entender que o Termo de Ciência de Continuação de Procedimento Fiscal só foi lavrado em 23/09/02, portanto 47 dias após o início do prazo, ou seja, fora do prazo de prorrogação que, naquela época era de apenas 30 dias, conforme o previsto na Portaria SRF nº 3007, de 2001, em assim sendo, não resta outro caminho a seguir que não seja o da extinção do Mandado de Procedimento Fiscal.

É o Relatório.



**Voto**

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos do processo se verifica, que a motivação inicial para instaurar o procedimento fiscal foi à movimentação financeira de porte elevado, conclusão extraída a partir da análise da arrecadação pertinente a CPMF. Posteriormente, em razão da verificação dos extratos bancários a autoridade fiscal entendeu haver omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito, mantida em instituição financeira, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações já na vigência do artigo 42, da Lei 9.430, de 1996. Além disso, a autoridade lançadora constatou omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, referentes a honorários advocatícios cobrados de aposentados rurais em ações ajuizadas contra o INSS. Sendo que sobre o imposto apurado foi lançada a multa isolada de 75% pela falta do recolhimento do carnê-leão.

O suplicante solicita o provimento ao seu recurso, tanto na razão preliminar como nas razões de mérito, para tanto apresenta, inicialmente, a preliminar de nulidade do lançamento baseada na tese de irregularidade no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e por fim razões de mérito sobre lançamentos efetuados sobre depósitos bancários, bem como sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Desta forma, a discussão neste colegiado se prende a preliminar de nulidade do lançamento sob o entendimento de que houve irregularidade na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, e, no mérito, a discussão se prende sobre o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a possibilidade de se efetuar lançamentos tributários por presunção de omissão de rendimentos, tendo por base os depósitos bancários de origem não comprovada, bem como sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Como visto no relatório o suplicante argúi a nulidade do auto de infração sob o argumento de que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF estava, a época da lavratura do auto de infração, extinto pelo decurso de seu prazo de validade.

Indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

A competência para a verificação fiscal inerente aos tributos e contribuições administrados pela União encontra-se determinada desde a Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, artigo 7º, que alterou o artigo 124 do Decreto nº 24.239, de 1947.

O cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal foi criado pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985, que por sua vez substituiu o anterior de Fiscal de Tributos Federais, Grupo TAF-601. Este último decorreu da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabeleceu diretrizes para a classificação de cargos do Serviço Civil da União e das autarquias federais.

Sobre a competência do agente, também dispõe o art. 6º da Lei nº 10.593, de 2002, in verbis:

*Art. 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal, relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:*

*I - em caráter privativo:*

*a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário.*

Ora, as referidas Portarias não tem o condão de limitar o dispositivo legal. Ou seja, extrair o poder de investigação fiscal da autoridade competente para esse fim. O poder/dever do Auditor-Fiscal da Receita Federal foi atribuído pelo Decreto-lei nº 2.225, de 1985. De outro lado, somente a ele incumbe efetuar o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN.

Como visto, o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da receita Federal e não pode obstar o exercício da atividade de lançamento estabelecida por força de lei.

Assim, estando o Auditor-Fiscal em pleno exercício de suas funções e tendo formalizado administrativamente o procedimento, mesmo a falta de MPF não invalida o feito, se não ausentes outras irregularidades formais ou materiais.

Esta posição não é isolada e combina com a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, conforme se observa nas ementas dos Acórdãos abaixo citados:

**Acórdão nº 201-77049**

*PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal, eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento ."*

**Acórdão nº 108.07458**

*NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A*

*eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal.*

**Acórdão nº 202.14949**

*NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.*

**Acórdão nº 107.06797**

*MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.*

**Acórdão nº 107.06820**

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF - A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.*

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto, todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocada a conclusão do suplicante no sentido de que a falta de MPF, válido à época da lavratura do auto, levaria à incompetência do agente fiscal para o ato. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

Assim, não é passível de nulidade o lançamento elaborado por servidor competente, sob os argumentos de ter ultrapassado o prazo de encerramento do procedimento fiscal; ou porque do novo Mandado de Procedimento Fiscal só foi dada ciência no dia da lavratura do Auto de Infração; ou porque o Mandado foi transformado de procedimento de diligência para procedimento de fiscalização sem a substituição do Auditor-Fiscal que iniciou o procedimento; ou porque não houve a emissão de Mandado Complementar, haja vista o dever de ofício que o obriga a observar as normas que subordinam o exercício desse dever e que não contraria o disposto na Portaria SRF de nº 1.265, de 1999 e suas edições posteriores, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal.

É de se observar, ainda, que nenhuma lei estabelece como requisito elementar do auto de infração a existência de MPF, aqueles estão previstos no art. 10 do Decreto 70.235, de 1972. O MPF é necessário apenas para o controle administrativo dos atos dos fiscais na realização de exames e intimação de contribuintes ou terceiros para que apresentem documentos ou prestem informações, jamais para efetivação do lançamento que é procedimento imposto pela lei e não por norma infralegal.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores), é norma interna da SRF que não acarreta a nulidade levantada pelo suplicante.

Eventuais falhas na emissão ou na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de macular ação fiscal e tampouco o lançamento dela decorrente. O processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, que tem status de lei, e não pode ser alterado por um instrumento (MPF) instituído por uma portaria da SRF, hierarquicamente inferior.

Assim, não há dúvidas que todas as autoridades fiscais estão sujeitas às regras aplicáveis ao Mandado de Procedimento Fiscal, e caso sejam descumpridas, cabe ao funcionário, autor do feito, se for o caso, punição administrativa. Porém, entendo que jamais provocam a nulidade do lançamento.

Ademais, na data de ciência do auto de infração (11/11/2004), o MPF já estava prorrogado, conforme se constata do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF (fls.

03). Se houve algum óbice quanto à competência para o lançamento, o que só admitimos a título de argumentação, este teria sido sanado antes da ciência do sujeito passivo.

Quanto à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoas físicas é de se dizer que a questão é eminentemente matéria de prova, isto é, a autoridade lançadora lançou o IRPF com base no arbitramento de honorários, diante do fato do recorrente ter declarado, na Polícia Federal, que cobrava dos autores das ações o percentual de 30% a título de honorários advocatícios, confirmado pela autoridade lançadora através de diligências que o suplicante não repassava todo o valor recebido do INSS para seus beneficiários, ficando com o percentual mínimo de 33,42%, aliado ao fato de não ter apresentado qualquer comprovante de repasse destes valores aos seus beneficiários. Diante desses fatos a autoridade lançadora fixou os honorários cobrados dos autores das ações como sendo o equivalente a 30% (percentual mínimo conhecido), com base nos artigos 43 e 44 e 148 do Código Tributário Nacional.

Se de um lado a autoridade lançadora não tem como comprovar que o Contribuinte efetivamente recebeu a quantia total, pois podem ter havido pagamentos sem registro documental, de outro, ao Recorrente é impossível fazer prova negativa, ou seja, de que não recebeu a integralidade dos honorários.

Inicialmente, deve se deixar claro, que os agentes do Fisco têm, mais que direito, o dever de recorrer ao arbitramento, sempre que, por motivos os mais diversos, a base de cálculo não seja documentalmente conhecida ou as informações do contribuinte não se estribem em documentação e forma pré-determinada.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios, para a partir deles provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Da análise dos autos não há dúvidas que o recorrente recebeu os valores questionados e os mesmos não tem a devida correspondência em origem de recursos declarados. As alegações apresentadas pelo contribuinte no intuito de se exonerar do tributo são por demais frágeis e em nada o socorre.

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma.

Ora, nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de

procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso compete ao fisco proceder como fez.

A presente questão foi longamente analisada pela relatora Cláudia Márcia Brasileira de Sant'Anna Caetano, quando do julgamento em Primeira Instância, para a qual peço vênha para fazer de suas palavras as palavras deste relator adotando os seus argumentos e considerações e para que não surjam dúvidas transcrevo os excertos abaixo:

*Em relação à infração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, o contribuinte alega, inicialmente, que os valores depositados em suas contas-correntes foram repassados integralmente aos autores das ações ganhas contra o INSS, conforme recibos dados por estes na frente de testemunhas; que as informações prestadas na Polícia Federal em 1997 não servem de base para que a fiscalização chegue à conclusão de que cobrou 30% de honorários dos seus representados, até porque, naquela ocasião ressaltou o fato de que tal percentual poderia ser reduzido dependendo do caso; e que os depoimentos obtidos pela fiscalização junto a alguns autores de ações contra o INSS não retratam a realidade, dado que foram prestados por pessoas pobres, de pouca memória e idosas, sendo tais declarações no mínimo duvidosas já que previamente preenchidas pela fiscalização e tomadas isoladamente.*

*Aduz, ainda, que a fiscalização não tem provas concretas de que recebe 30% de honorários sobre as referidas causas interpostas contra o INSS, tendo simplesmente arbitrado tal cobrança; que o arbitramento é uma das formas de se dimensionar a base de cálculo do imposto, mas que é preciso observar a existência de prova concreta do fato gerador.*

*De pronto, há que se observar da documentação trazida aos autos pelas auditoras-fiscais, que não é verossímil a alegação do contribuinte de que não recebera honorários advocatícios pagos pelos autores das ações contra o INSS.*

*A fiscalização, diante da afirmação do contribuinte de que não firmara contratos de prestação de serviços com seus clientes, autores de ações contra o INSS, das informações prestadas pelo autuado, em 1997, na Polícia Federal, bem como da não apresentação de qualquer comprovante de repasse dos valores recebidos pelo INSS para os seus beneficiários, passou a analisar as cópias dos cheques encaminhadas pela Caixa Econômica Federal como objetivo de identificar os nomes de autores das ações, e em decorrência, conhecer o valor repassado pelo autuado em pagamento à ação judicial contra o INSS, correspondente ao valor do cheque.*

*Do levantamento, foram identificados valores recebidos por alguns beneficiários e em assim sendo, as auditoras-fiscais foram até esses beneficiários a fim de confirmar se o cheque recebido por eles correspondia, de fato, ao pagamento de diferenças de benefício previdenciário feito pelo contribuinte, o advogado Luiz Crescêncio, ao autor da ação judicial e se este foi o único valor recebido relacionado ao referido processo judicial.*

*Ocorre que, apesar da fiscalização ter localizado um número reduzido de beneficiários, todos, absolutamente todos esses beneficiários, ao serem indagados sobre seus processos judiciais referente a pagamentos de diferenças de benefício previdenciário, reconheceram os cheques (cópias) recebidos do contribuinte e foram unânimes em afirmar que somente receberam aqueles valores ali constantes. Ou seja, dessas diligências ficou constatado que o impugnante não repassou todo o valor recebido do INSS para seus beneficiários, ficando com um percentual em torno de 35%, tendo a fiscalização diante da não apresentação de qualquer comprovante de repasse, fixado os honorários cobrados dos autores das ações em 30%, com base nos artigos 43, inciso I e 44 c/c o Art. 148, todos do CTN.*

*Por sua vez, o contribuinte juntou aos autos, na fase impugnatória, cópias de recibos emitidos pelos beneficiários contatados pela fiscalização e de outros inúmeros clientes, com o intuito de demonstrar o repasse integral a estes das importâncias neles discriminadas referentes a ações impetradas contra o INSS. Contudo, tais recibos não são provas suficientes para comprovar que o contribuinte não recebera honorários advocatícios pagos pelos autores, não corroborando em nada na sua argumentação de que não ocorreu o recebimento de honorários.*

*Parece óbvio que o autuado tem que ter uma prova de que repassara os valores recebidos a seus verdadeiros beneficiários, contudo isto não quer dizer que estes não pagaram pelos seus serviços prestados. Observa-se dos documentos juntados aos autos que foram anos de contenda em que o autuado, como advogado, despendeu tempo e dinheiro para defender os direitos de seus clientes perante os tribunais.*

*Seria totalmente ilógico que não cobrasse por seus serviços, uma vez que é deles que provém o seu sustento e o de sua família, mesmo porque, pelo menos nos anos-calendário de 1998 a 2001, percebe-se que grande parte do trabalho realizado pelo contribuinte no exercício de sua profissão girou em torno de ações impetradas contra o INSS.*

*Ademais, salienta-se que o contribuinte, por três vezes durante o procedimento fiscal, afirmou que não celebrara contratos com seus clientes – beneficiários das citadas ações (fls. 283, 299 e 382/387), porém, nos recibos apresentados, consta exatamente o contrário, ou seja, que o contribuinte celebrou contrato com todos os seus clientes, conforme se vê do conteúdo dos recibos anexados das fls. 1064 em diante.*

*Assim, vê-se o quão acertado foi o procedimento do Fisco, ao apurar os rendimentos omitidos no percentual de 30% de honorários advocatícios, sobre as causas patrocinadas pelo autuado, advogado que é, junto à Justiça. Não haveria outra forma de se proceder senão essa, já que o contribuinte não apresentou nenhuma prova contundente que invalidasse o feito fiscal.*

*É de se observar, que a relatora da decisão de primeira instância analisou todas as alegações de mérito de forma criteriosa e detalhada, explicando as razões das negativas em se aceitar os argumentos apresentados como elementos capazes de comprovar o não recebimento dos valores questionados. Só posso filiar-me a posição da relatora já que*

expressam exatamente o meu pensamento sobre o assunto e seria pura perda de tempo ficar analisando novamente os fatos para se dizer a mesma coisa.

A legislação é bastante clara, quando determina que a pessoa física está obrigada a guardar os documentos das operações ocorridas ao longo do ano-calendário, até que se expire o direito de a Fazenda Nacional realizar ações fiscais relativas ao período, ou seja, até que ocorra a decadência do direito de lançar, significando com isto dizer que o contribuinte tem que ter um mínimo de controle de suas transações, para possíveis futuras solicitações de comprovação, ainda mais em se tratando de ações judiciais onde envolvem numerários.

Sendo assim, entendo que cabia ao recorrente comprovar o alegado, porque somente ele tinha condições de fazê-lo, razão pela qual mantenho a tributação deste item.

Quanto à omissão de rendimentos caracterizada pelos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, é de se dizer, que é notório, que no passado os lançamentos de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre tiveram sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário. Para por um fim nestas discussões o legislador introduziu o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracterizando como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantido junto à instituição financeira, em relação as quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, estipulando limites de valores para a sua aplicação, ou seja, estipulou que não devem ser considerados créditos de valor individual igual ou inferior a doze mil reais, desde que o seu somatório, dentro do ano calendário, não ultrapasse o valor de oitenta mil reais.

Não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar os valores depositados como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual, efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação.

Por outro lado, também é verdadeiro que dos valores constantes dos extratos bancários do contribuinte, devem ser excluídos os valores dos depósitos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física, os referentes a proventos, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários etc., e ainda os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00, desde que o somatório dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

Por fim, após efetuar a conciliação bancária e constatada a possibilidade de tributação com base nos depósitos/créditos, em virtude de se verificar que o somatório anual dos depósitos realizados em todas as contas bancárias mantidas pelo contribuinte é superior a R\$ 80.000,00, ou que o contribuinte teve depósitos em valor superior a R\$ 12.000,00, deve o contribuinte ser intimado para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações.

Assim sendo, para concluir a presente questão, entendo que se faz necessário resolver uma questão de legalidade do lançamento. Ou seja, se faz necessário uma análise mais profunda na questão dos limites de créditos dispensados para efeito de apuração da omissão de rendimentos quando se tratar de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos tenha sido apresentada em separado.

Não há dúvidas, que a legislação de regência autoriza o lançamento quando os depósitos não comprovados não alcancem os valores limites individual e anual estipulados, ou seja, para que os depósitos/créditos bancários de origem não comprovada sejam considerados omissão de rendimentos, encontra limite no inciso II do § 3º do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996 que diz:

*§ 3º - Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observado que não serão considerados:*

*(...).*

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) (nova redação - Lei nº 9.481, de 1997).*

Pela análise da legislação de regência a primeira conclusão que se tira é de que o limite de R\$ 80.000,00 só faz sentido se for no momento do lançamento e não no momento da intimação, já que se no momento da intimação se a soma for inferior a R\$ 80.000,00 o contribuinte nem será intimado para a devida comprovação, ou seja, o limite de R\$ 80.000,00 é relativo aos depósitos não comprovados.

Em outras palavras, a Lei nº 9.430, de 1996, não autoriza o lançamento com base em depósitos bancários, não comprovados, que não alcancem os valores limites individual de R\$ 12.000,00 e anual de R\$ 80.000,00, nela mesmo estipulados.

Isso significa dizer que, sendo os depósitos não comprovados inferiores aos limites estabelecidos, desaparece a presunção de que os depósitos seriam omissão de rendimentos e, conseqüentemente, o lançamento não pode ter como fundamentação legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não significando que, em constatado a fiscalização depósitos incomprovados menores que os referidos limites, não possa fazer o lançamento com outra fundamentação, como por exemplo, através do levantamento de origens e aplicações “fluxo de caixa” pelo consumo comprovado.

A conclusão, que se tira disso tudo, é que em caso de conta conjunta o limite individual de R\$ 12.000,00 é dirigido a cada crédito original na conta bancária questionada sendo irrelevante a quantidade de titulares. Ou seja, todos créditos não justificados, superiores ao limite individual, serão tributados, dividido, proporcionalmente, pelo número de titulares, e o limite anual de R\$ 80.000,00, é dirigido a cada titular da conta conjunta, ou seja, para cada titular vale o limite de R\$ 80.000,00.

Ora, se o § 6º do artigo 42, da Lei nº 9.430, de 1996 com redação dada pelo artigo 58 da Lei nº 10.637, de 2002, prevê que na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares, nada mais justo que se estenda o limite anual para cada titular.

Da análise dos autos se observa, que a conta-corrente nº 5322-8, agência 3647, do Banco do Brasil S.A., é conta conjunta com a Sra Prisce Maria Maia Crescêncio Pereira,

CPF nº 219.097.253-15, cônjuge do contribuinte, conforme declarado pelo contribuinte em resposta (fls. 326), apresentada em 06/11/2003, acompanhada de cópia de cheque (fls. 329); a conta-corrente nº 2110-2, agência 1562, da Caixa Econômica Federal é movimentada em conjunto com o Sr. Henrique Davi de Lima Neto, CPF nº 260.399.583-91, conforme declaração da CEF (fls. 300) e a conta-corrente nº 1598-6, agência 1598-6, da Caixa Econômica Federal, é conjunta com a Sra. Prisce Maria Maia Crescêncio Pereira, conforme declaração da CEF (fls. 300).

Ora, diante do fato da decisão de primeira instância de excluir os depósitos superiores a R\$ 12.000,00, passíveis de serem mantidos caso não fossem excluídos, os valores remanescentes estão abaixo do limite de R\$ 80.000,00 imposto para cada titular de conta conjunta que declara em separado.

No presente caso, é de se ressaltar, ainda, que independentemente da exclusão de alguns depósitos pela decisão de primeira instância a soma dos valores era de R\$ 47.395,54 e R\$ 70.403,83, correspondentes aos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente.

Assim sendo, é de se excluir a totalidade do item nº 02 - Depósitos Bancários de Origem não Comprovada.

Por fim, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação das penalidades e dos acréscimos legais.

Quanto à aplicação das multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato imponible à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Seguindo nesta linha de pensamento, é de se observar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos de pessoas físicas, mensalmente, apurados cujos

valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

*Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

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

*II - (omissis).*

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

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

*II - isoladamente quando o tributo ou 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 n.º 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.*

*(...).*

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Quanto à multa de lançamento de ofício é de se dizer, que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a

infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em "Prática de Direito Tributário", pág. 220:

*O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:*

*1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*

*2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

*3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*

*4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

*(...).*

*A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.*

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em "Processo Administrativo Tributário", 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

*Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação*

*(...).*

*Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).*

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou

insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Diante do exposto, e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência os itens 2 e 3 do Auto de Infração (Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e Multa Isolada por Falta de Recolhimento do Carnê-Leão, lançada de forma concomitante com a multa de ofício).

Sala das Sessões - DF, em 05 de fevereiro de 2009



NELSON MALLMANN