



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

Processo nº 10530.001712/2005-24
Recurso nº 163.136 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.423 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente ANTONIO BONFIM BARBOSA CORREIA
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - INFORMAÇÃO DOS RENDIMENTOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - DEVER DO CONTRIBUINTE - É dever do contribuinte informar os rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual nos campos próprios das correspondentes declarações de rendimentos e, conseqüentemente, calcular e pagar o montante do imposto apurado. Desta forma, os rendimentos comprovadamente 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.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - RENDIMENTOS OMITIDOS - TRIBUTAÇÃO - Havendo autorização judicial para que o advogado levante os valores devidos em função de decisão judicial favorável aos seus clientes, deve o mesmo comprovar o repasse aos seus clientes, bem como, se for o caso, da gratuidade dos serviços prestados, sob pena de serem arbitrados os seus honorários.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - FORMA DE APURAÇÃO - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA - Quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) deve considerar, em seu levantamento, todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas). A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os recursos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não tributáveis e os

tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - FLUXO FINANCEIRO - INCLUSÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E REPASSES BANCÁRIOS - A inclusão, no fluxo financeiro para apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, de depósitos bancários (como origens) e repasses bancários (como dispêndios) descaracteriza a metodologia de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto (presunção de omissão de rendimentos), tendo em vista, que para os casos da existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprova a origem dos recursos, existe a imposição de tributação específica (art. 42 da Lei nº 9.430/96), e que deve prevalecer nestes casos.

DESPESAS DE LIVRO CAIXA - CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE - NECESSIDADE ESCRITURAÇÃO E COMPROVAÇÃO - Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se devidamente registradas em livro caixa, lastreadas com a devida comprovação, através de documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

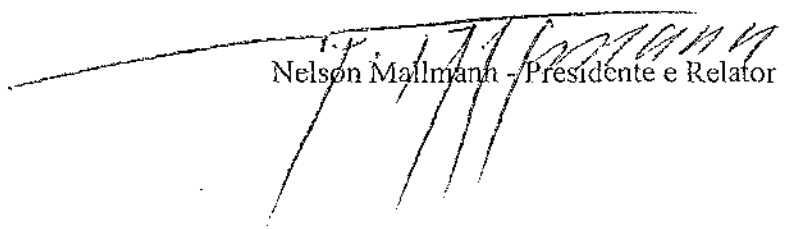
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - PESSOA FÍSICA SUJEITA AO PAGAMENTO MENSAL DE IMPOSTO - IMPOSTO DECLARADO - FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO - É cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigida isoladamente, sob o argumento do não-recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência o item 002 do Auto de Infração (Acréscimo patrimonial a Descoberto) e a multa isolada do carnê-leão, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que negava provimento quanto a exclusão da multa isolada.


Nelson Mallmann - Presidente e Relator

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Helenilson Cunha Pontes, Gustavo Lian Haddad e Nelson Mallmann (Presidente).

Relatório

ANTONIO BONFIM BARBOSA CORREIA, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o n.º 120.943.315-04 com domicílio fiscal na cidade de Feira de Santana, Estado da Bahia, à Rua Ágata, nº 118, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Feira de Santana - BA, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 551/558, prolatada pela Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 567/586.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 28/07/2005, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 458/475), com ciência pessoal em 29/07/2005 (fls. 458), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 299.343,58 (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 75%, multa exigida isoladamente pela falta de recolhimento do carnê-leão (concomitante com a multa de ofício e sobre o valor declarado na DAA) 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, correspondente aos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, relativo aos anos-calendário de 2000 e 2001, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS: Infração capitulada nos artigos 1º ao 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 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº 9.887, de 1999.

3 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA: o contribuinte foi intimado a apresentar o livro caixa, acompanhado de toda a documentação que houvesse dado suporte à sua escrituração, mas não o forneceu. Como consequência, os valores relativos ao mesmo foram objeto de glosa total. Infração capitulada no artigo 6º e §§, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigo 8º, inciso II, alínea "g", da Lei nº 9.250, de 1995.

4 – DEDUÇÃO INDEVIDA COM DESPESAS DE INSTRUÇÃO: o contribuinte informou na Declaração do IRPF do exercício de 2002, despesas no valor total de R\$ 3.400,00. Entretanto, somente logrou comprovar, com documentação apresentada, o valor de R\$ 1.526,80, resultando numa glosa de R\$ 1.873,20. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.250, de 1995.

5 – DEDUÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO: o contribuinte deduziu indevidamente do imposto o valor pago à Legião da Boa Vontade. Não há previsão legal para esta dedução. Infração capitulada no artigo 4º da Lei nº 9.250, de 1995.

6 – MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: em decorrência das omissões de rendimentos apuradas, constatamos que as bases de cálculo do carnê-leão declaradas eram menores que as devidas. Além disso, no exercício de 2002 foram desconsideradas na apuração das bases de cálculo as despesas relativas ao Livro Caixa, que o contribuinte afirmou não escriturar. Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea “B”, da Lei nº 9.250, de 1995.

Em sua peça impugnatória de fls. 480/492, apresentada, tempestivamente, em 30/08/2005, 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 o impugnante vem, de início, esclarecer que é advogado trabalhista e, neste tipo de serviço profissional, os valores das condenações, até mesmo por exigência do TRT, desta 5ª Região, devem ser recebidas pelo advogado que patrocina a causa, cujos valores totais são, por medida de segurança, depositados em agências bancárias, os quais, posteriormente, são repassados aos clientes, ora em dinheiro, ora em cheque ou, ainda, parte em dinheiro e parte em cheque;

- que nos anos base de 2000 e 2001, ambos objeto de fiscalização pela Receita Federal, os procedimentos não foram diferentes, isto é, quase a totalidade dos valores recebidos de clientes, mediante acordo ou por decisão judicial, foram depositados em agências bancárias, conforme extratos bancários fornecidos ao fisco;

- que é necessário identificar a hipótese figurada, ou a figura do tipo tributável. Para tanto, há uma técnica que consiste na dissecação dessa norma para identificar nela os elementos constitutivos aos quais deverão corresponder todas as características do acontecimento do mundo social a que se quer atribuir a força de fazer nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Esses elementos são quatro: o pessoal que indica pessoas envolvidas no acontecimento (sujeito ativo e sujeito passivo); o material que revela a matéria (coisa ou pessoa) tributável, bem assim a mensuração dessa matéria (base de cálculo) e o referencial de quantificação do tributo (alíquota); o espacial que descreve a área onde o acontecimento ocorrerá; o temporal que determina o momento em que a caracterização desse tipo se completará;

- que é impossível nascer o dever jurídico de pagar um imposto sem que todos esses elementos tenham-se verificado, tanto que o Código Tributário Nacional, no seu art. 142, impõe à administração que assim proceda, isto é, examine à luz do tempo de ocorrência do fato, todos esses elementos que o tipificam;

- que no retromencionado Auto de Infração, data máxima vênia, o auditor autuante, no que tange aos repasses feitos a clientes do impugnante, cometeu grandes

equivocos, ao não acolher boa parte das comprovações apresentadas, embora, todas elas, estivessem, cabalmente, documentadas;

- que têm-se que o procedimento do autuante de se recusar a reconhecer os repasses amplamente demonstrados e provados pela documentação apresentadas pelo autor, excluindo-se do valor tributável, não merece ser mantido por não se compatibilizar com o que prevê o princípio da verdade material;

- que não é demais ressaltar que o princípio da verdade material, é de extrema importância nas lides fiscais, uma vez que este busca a realidade dos atos de cada contribuinte, de forma a enquadrá-los com a legislação tributária, afim de evitar a sonegação fiscal e realizar uma justiça fiscal;

- que, conforme informações prestadas no decorrer do procedimento fiscal, os valores dos repasses a clientes que, episodicamente, foram iguais ou maior que o valor que ingressou nas contas bancárias do impugnante, têm como causa o seguinte:

1 - de relação à primeira hipótese, o fato de o impugnante já ter recebido seus honorários advocatícios em anos anteriores aos que foram objeto da ação fiscal, e, de referência à segunda hipótese, o fato de o impugnante já ter antecipado ao autor da ação (cliente), parte de seus haveres, mas só ter obtido o recibo posteriormente, quando era repassada mais uma quantia ou no momento do acerto final. Sendo que, nesse caso, apenas parte do crédito do cliente tramitou pela conta do impugnante;

2 - cumpre observar que os valores que o autuante não considerou como repasses, não foram retirados da parcela do valor tributável, o mesmo ocorrendo com os valores do imposto de renda pago relativo a cada ano, o que implicaria numa redução significativa do valor do imposto devido pelo autuado, fato que revela a falta de respaldo legal da atuação;

- que restou comprovado, data vênica, que as quantias não repassadas aos clientes, e que foram objeto de tributação pelo fisco, são suficientes para cobrir os acréscimos patrimoniais do impugnante;

- que o impugnante, efetivamente, não efetuou a apresentação do livro caixa. Todavia, detém os documentos, não-solicitados pelo auditor autuante, que embasam os lançamentos das despesas a que alude o auto de infração, à fl. 06, objeto de glosa total.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA decide julgar parcialmente procedente o lançamento mantendo, em parte, o crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que constituído o crédito tributário, o contribuinte retorna à impugnação esclarecimentos antes prestados quanto a que, em algumas situações, os valores repassados aos autores das ações trabalhistas não guardam consonância com o recibo de pagamento, por várias razões, dentre das quais, a hipótese de já ter havido a antecipação de parte dos haveres ao autor, hipótese em que o recibo emitido quando do acerto final resultaria em valor maior do que o que fora pago naquele momento. Em que pese o juízo válido da autoridade fiscal em considerar tais recibos inábeis à comprovação, por não refletirem o valor efetivamente repassado, o

contribuinte traz na impugnação algumas dessas hipóteses e afirma expressamente que tais situações apenas parte do crédito do cliente tramitou pela sua conta bancária;

- que a apreciação para considerar hábeis e suficientes tais provas circunscreveu apenas as hipóteses em que o contribuinte fizera o repasse ao cliente dentro do próprio mês ou em data posterior à que fora efetuado o depósito em sua conta bancária. Não foram consideradas suficientes as provas relativas ao que o impugnante denomina 'antecipação de haveres' por não ter havido qualquer vinculação expressa entre essa antecipação e o depósito posterior efetuado em sua conta, corroborada pela discrepância entre tais valores;

- que ao repasse que o contribuinte alega ter efetuado ao Sr. Heveraldo Gomes, em outubro/2000, no valor de R\$ 22.000,00 (fls. 533), para fazer face ao valor tributado de R\$ 45.882,83, cabe observar que está incluso neste último o valor de R\$ 42.097,78 que o contribuinte recebera do autor – processo nº 193.97.0795-01 – e cuja importância respectiva não transitara pelas suas contas bancárias, conforme demonstra a planilha de apuração à fl. 402. Como no recibo acostado à fl. 553 não consta a identificação do depositante, torna o documento insuficiente à comprovação do alegado;

- que para as hipóteses em que o contribuinte busca comprovar o repasse mediante declaração do beneficiário, prevê o art. 368 do Código de Processo Civil que as declarações particulares não fazem prova dos fatos alegados, “competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato”;

- que o demonstrativo a seguir enumera os documentos que foram apresentados pelo interessado para comprovar os depósitos que se teriam originado de ações judiciais dos seus clientes, relacionando também, quando foi o caso, o motivo da sua rejeição;

- que a apreciação de tais operações tem reflexo direto sobre a multa exigida isoladamente, reduzindo a base de cálculo nos períodos em que acatados os valores comprovados. Ressalte-se que o repasse efetuado em agosto/2001 não implica qualquer alteração no cálculo da multa isolada, por não ter havido sua imposição para aquele mês, como se verifica no Auto de Infração (fls. 468/469);

- que ressalte-se, ainda, que a multa isolada foi lançada com fulcro no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, vigente à época, e que teve seu percentual alterado de 75% para 50% pela nova redação deste artigo, dada pela Lei nº 11.488, de 2007;

- que não procede, ainda, a afirmação do impugnante quanto a restar comprovado que as quantias não repassadas aos clientes e que foram objeto de tributação pelo fisco sejam suficientes para cobrir os acréscimos patrimoniais. Isso porque, apenas os repasses efetuados no mês de julho/2000 guardam relação com período em que fora apurado o acréscimo patrimonial a descoberto. Ressalte-se, entretanto, que mesmo neste mês de julho os valores comprovados não interferem na variação patrimonial tributada, vez que considerados concomitantemente pela autoridade fiscal, tanto na rubrica recursos/origens como na dispêndios/aplicações, conforme demonstrativo à fl. 416, subsidiado pela planilhas de fls. 394, 398, 402, 414 e 417;

- que quanto à apresentação do livro caixa, igualmente não procedem os argumentos do impugnante quanto a que detém os documentos que embasam os lançamentos das despesas, mas que não foram solicitados pela autoridade fiscal. Ora, no Termo de Início de Fiscalização o contribuinte fora intimado a apresentar elementos/esclarecimentos relativos ao que declarara no ano-calendário de 2001, dentre dos quais consta a exigência expressa no item 5: “livro caixa acompanhado de toda a documentação que serviu de suporte aos lançamentos

nele consignados" (fls. 3 a 5). Ao se manifestar sobre a exigência, o contribuinte limitara-se a informar que o controle da sua movimentação financeira não requer a escrituração do livro caixa (fl. 7). No entanto, declarara dedução relativa a tais despesas (fls. 452/453). Não procede, pois, o argumento apresentado, vez que solicitado e lhe concedida a respectiva oportunidade de apresentar o que devido.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Mantêm-se o lançamento quando rendimentos tributáveis comprovadamente auferidos pelo contribuinte tenham sido omitidos na Declaração de Ajuste Anual.

DEDUÇÃO DE DESPESAS.

Mantêm-se como indevidas as deduções efetuadas nas declarações de ajuste anual, quando não apresentada documentação comprobatória hábil e idônea para caracterizar a efetiva realização das despesas.

DOCUMENTOS. JUNTADA POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO.

Indefere-se juntada de documentos após a impugnação, quando não restar demonstrada nenhuma das hipóteses legais autorizadoras.

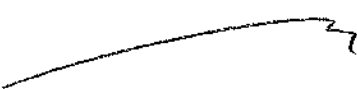
MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Consolida-se administrativamente o crédito tributário relativo a matéria não impugnada..

Lançamento Procedente em Parte.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 08/10/2007, conforme Termo constante às fls. 559 e 566, o recorrente interpôs, tempestivamente (05/11/2007), o recurso voluntário de fls. 567/586, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra emendada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

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 Turma de Julgamento.

As matérias em discussão, conforme visto do relatório, versam sobre imposto de renda pessoa física, diante da constatação de omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, já que o contribuinte, na visão da autoridade lançadora, deixou de declarar a totalidade dos honorários recebidos nas ações trabalhistas em que atuou como advogado, repercutido em omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas; acréscimo patrimonial a descoberto; glosa de despesas de livro caixa e aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

Quanto à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoas físicas, é de se dizer que a questão é eminentemente de matéria de prova, isto é, a autoridade lançadora lançou o IRPF com base nos créditos em conta corrente decorrentes de valores recebidos de pessoas físicas a título de honorários, conforme demonstrado às fls. 424/435 (Apuração dos Rendimentos Mensais a Título de Honorários Advocatícios).

Antes de adentrar na questão, propriamente dita, é de se observar, que a autoridade lançadora já esclareceu que não houve lançamento da infração de omissão de rendimentos caracterizadas por depósitos bancários de origem não comprovada, razão pela qual não será analisado a legalidade da tributação pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

É bem verdade, se de um lado a autoridade lançadora não tem como comprovar que o recorrente efetivamente recebeu as quantias em discussão, pois podem ter havido pagamento sem registro documental, de outro, para o recorrente é impossível fazer prova negativa, ou seja, de que não recebeu a integralidade dos honorários. Entretanto, no caso em discussão, a fiscalização demonstrou de forma razoável, conforme se constata dos demonstrativos acostados aos autos, que o recorrente recebeu tais valores e não fez a prova documental dos repasses alegados.

Assim, é de se deixar claro, que os agentes do Fisco têm, mais que direito, o dever de recorrer aos extratos bancários, sempre que, por motivos 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, na fase recursal, no intuito de se exonerar do tributo são por demais frágeis e em nada o socorre. Ademais são meras repetições do alegado na fase impugnatória e que já foram, devidamente, analisados, com a devida

cautela, pelo relator de primeira instância, sendo desnecessário repetir as mesmas argumentações utilizadas pela instância anterior. Argumentações estas, com a devida vênia do relator original, que adoto como argumentos do presente voto

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.

Parcece 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. Seria totalmente ilógico que não cobrasse por seus serviços, uma vez que é deles que provém o seu sustento e o de sua família.

Assim, vê-se o quão acertado foi o procedimento do Fisco, ao apurar os rendimentos omitidos 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.

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 glosa de despesas lançadas a título de livro Caixa, não há muito para se discutir, já que a legislação é cristalina que somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se registrados no livro Caixa, lastreados com a devida comprovação, através de

documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

É sabido, que se considera despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo, honorários pagos, etc. Sendo, que o valor das despesas dedutíveis, escrituradas em livro Caixa, está limitado ao valor da receita mensal recebida de pessoa física ou jurídica.

O profissional autônomo pode escriturar o livro Caixa para deduzir as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Receita e despesa deve manter correlação com a atividade, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas.

Ora, a inscrição das despesas utilizadas no livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade de sua dedução dos rendimentos tributáveis, na declaração de ajuste anual, sem contar que não basta a sua comprovação por meio de documentação idônea, devendo ainda ficar comprovado que as despesas de custeio pagas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Tais despesas devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos.

Com efeito, a convergência do fato impositivo 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.

Desta forma, não cumprido os requisitos legais para admissão da dedutibilidade é de se manter a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela decisão de primeira instância.

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado através do "Fluxo Financeiro" de entradas e saídas de recursos, apurado através do Demonstrativo de Variação Patrimonial de fls. 415/416 e 437/438, é de se dizer que da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - fluxo financeiro ("fluxo de caixa"), que o contribuinte apresentou, durante alguns meses dos anos-calendário de 2000 e 2001, saldos negativos, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que, a princípio, consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, doações etc.

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um

acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre este “acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acréscimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713, de 1988:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134, de 1990:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

(...).

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Lei n.º 8.021, de 1990:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

Como se depreende da legislação, anteriormente citada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei nº 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713, de 1988, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991 mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do

imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, tributados de ofício, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Porém, no presente lançamento, não é isso que se constata. A autoridade lançadora omitiu fatos importantes que distorcem o levantamento de acréscimo patrimonial a descoberto, a exemplo de: não fez constar no demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial os rendimentos informados nas Declarações de Ajuste Anual, bem como deixou de considerar os rendimentos tributados de ofício através do auto de infração. Ou seja, deixou de considerar R\$ 72.522,00 e R\$ 69.322,88, correspondente aos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente, informados nas declarações (fls. 449/455). Da mesma forma, deixou de considerar os valores tributados de ofício nos valores de R\$ 23.978,65; R\$ 13.810,25; R\$ 2.780,47; R\$ 22.142,32; R\$ 14.267,04; R\$ 5.496,49, correspondentes aos meses maio, julho, agosto de 2000; janeiro, março e novembro de 2001, respectivamente. Valores estes, que praticamente liquidariam o acréscimo patrimonial a descoberto, exceto para o mês de janeiro de 2001, que restaria algum valor a descoberto.

Entretanto, isto não é o mais grave nesta apuração de acréscimo patrimonial a descoberto. O mais grave é a mistura de depósitos bancários com apuração de acréscimo patrimonial. Nota-se, no levantamento, que a autoridade lançadora considerou como origens os depósitos bancários e como dispêndios os repasses bancários. Ora, este procedimento é incorreto, pois para os depósitos bancários existe uma legislação específica demonstrando a sua forma de tributar (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996), não é razoável misturar depósitos bancários como origem no demonstrativo de acréscimo patrimonial. O que é possível de se fazer é tributar de ofício os depósitos bancários cuja origem não foi justificada e considerar os valores tributados de ofício no demonstrativo de apuração de acréscimo patrimonial como sendo origens de recursos passíveis de justificar acréscimo patrimonial a descoberto. A outra forma possível de apuração é considerar os débitos (gastos - saídas das contas bancárias) como sendo dispêndios, desde que fique comprovado a efetiva aplicação ou gasto do contribuinte, pois para efetuar estes gastos o contribuinte deverá demonstrar que tem lastro suficiente oriundos em rendimentos, retornos de investimentos, empréstimos ou doações (já tributados, tributados de ofício, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não.

Ora, quando a autoridade lançadora promove o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos (apuração de acréscimo patrimonial a descoberto) deve considerar, em seu levantamento, todos os ingressos de recursos (entradas) e todos os dispêndios (saídas). A lei somente autoriza a presunção de omissão de rendimentos nos casos em que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda disponível (tributada, não tributável ou tributada exclusivamente na fonte). Assim, quando for o caso, devem ser considerados, na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, todos os rendimentos auferidos pelo contribuinte (tributados, isentos e não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte), abrangendo os declarados e os lançados de ofício pela autoridade lançadora. Ademais, a inclusão, no fluxo financeiro para apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, de depósitos bancários (como origens) e repasses bancários (como dispêndios) descaracteriza a metodologia de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto (presunção de omissão de rendimentos), tendo em vista, que para os casos da existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos, existe a imposição de tributação específica (art. 42 da Lei nº 9.430/96), e que deve prevalecer nestes casos.

Neste linha de pensamento, concluo que o lançamento, neste item, não foi realizado dentro dos parâmetros legais, portanto, deve ser excluído da exigência tributária.

Para finalizar a redação do presente acórdão, cabe, ainda, tecer alguns comentários sobre a aplicação das penalidades.

Quanto à aplicação de multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato impositivo 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, é de se ressaltar, que a autoridade lançadora constituiu, através do auto de infração, dois tipos de multas de lançamento de ofício: a multa de ofício isolada, que foi lançada parte em concomitância com a multa de ofício e parte lançada sem a cobrança do imposto, ou seja, foi lançada com base nos valores informados na Declaração de Ajuste Anual e houve o lançamento com multa de ofício sobre a matéria levantada de ofício.

Assim, a matéria em discussão nesta fase recursal está restrita a: (1) – multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, cobrada em concomitância com a multa de lançamento de ofício normal de 75% e (2) - multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, sobre valores recebidos de pessoas físicas (carnê-leão), mensalmente, apurados e informados na Declaração de Ajuste Anual, porém, os impostos não foram recolhidos na época oportuna.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão lançada em concomitância com a multa de ofício normal, 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.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para o ocultamento, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

A Lei n.º 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 nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

(...).

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 anteriormente 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.

No caso dos autos, parte da multa incidiu sobre as parcelas informadas nas Declarações de Ajuste Anual como sendo carnê-leão sem o recolhimento do imposto, razão pela qual cabe a exigência da multa de ofício lançada de forma isolada.

Desta forma, entendo cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual, ou seja, é cabível a exigência da multa isolada sobre o carnê-leão apurado na declaração do suplicante relativo aos anos-calendário de 2001 a 2003.

Por outro lado, parte da multa isolada incidiu sobre infrações que foram levantadas de ofício, com aplicação da multa de ofício normal, nesta parte é incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência o item 002 do Auto de Infração (Acréscimo patrimonial a Descoberto) e a multa isolada do carnê-leão, quando aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.


NELSON MALLMANN



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 10530.001712/2005-24
Recurso nº: 163.136

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intima-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº **2202-00.423**.

Brasília/DF, 12 MAR 2010

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional