



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

**Processo n°** 10580.000218/2006-38  
**Recurso n°** 154.138 Voluntário  
**Acórdão n°** 2102-002.343 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de outubro de 2012  
**Matéria** IRPF - Ganho de capital e rendimentos recebidos de pessoas físicas  
**Recorrente** GERVÁSIO MENESES DE OLIVEIRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2001, 2002, 2003

**INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. APREENSÃO DE DOCUMENTOS. EFEITOS.**

A apreensão de documentos caracteriza o início do procedimento fiscal no que se refere às pessoas identificadas nos respectivos Termos de Apreensão e exclui a espontaneidade dos mesmos e também dos demais envolvidos com as infrações apuradas a partir dos documentos apreendidos.

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, de sorte que suas eventuais falhas não implicam em nulidade do lançamento.

**PAES. CONFISSÃO ESPONTÂNEA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MULTA DE OFÍCIO.**

A opção pelo Parcelamento Especial (Paes), após ciência do início do procedimento fiscal, não tem o condão de afastar a responsabilidade por infração à legislação tributária, pela perda da espontaneidade, mormente se o contribuinte deixa de apresentar a Declaração Paes (PGD-Paes), prevista na Portaria Conjunta PGFN/SRF n° 3, de 2003.

**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. (Artigo 44, inciso 1, § 1º, itens II e III, da Lei n°. 9.430, de 1996).

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PARCIAL provimento ao recurso para cancelar a multa isolada do carnê-leão.

*Assinado digitalmente*

Giovanni Christian Nunes Campos – Presidente

*Assinado digitalmente*

Núbia Matos Moura – Relatora

EDITADO EM: 26/10/2012

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Eivanice Canário da Silva, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

## **Relatório**

Contra GERVÁSIO MENESES DE OLIVEIRA foi lavrado Auto de Infração, fls. 12/28, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativa aos anos-calendário 2000 a 2002, exercícios 2001 a 2003, no valor total de R\$ 9.710.780,28, incluindo multas de ofício proporcional e isolada qualificadas, ambas no percentual de 150%, e juros de mora, estes últimos calculados até 30/11/2004.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 30/39, foram omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, omissão de ganho de capital na alienação de um terreno, medindo 20.420,00m<sup>2</sup>, situado no município de Lauro de Freitas/BA (ago/2000) e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, anos-calendário 2000, 2001 e 2002.

Do Termo de Verificação Fiscal constam as seguintes informações:

- que o procedimento fiscal iniciou-se em 19/08/2003, em cumprimento aos Mandados de Busca e Apreensão de números 098/03, 099/03, 100/03 e 101/03 da lavra do Juiz Federal da 2ª Vara da Justiça Federal do Estado da Bahia;

- que o Ministério Público Federal (MPF) alegou a existência de indícios do cometimento, pelos requeridos, de crimes contra a ordem tributária, de lavagem de dinheiro e fraude a execuções trabalhistas e fiscais, e que a Busca se fazia necessária para a deflagração de futura ação penal;

- que na sua decisão, o magistrado citou que a movimentação financeira do Sr. Gervásio Oliveira, no exercício fiscal de 2000 foi de R\$ 3.015.914,70, para um patrimônio declarado ao Fisco de R\$ 36.050,00 e que ficou estarrecido com a movimentação financeira da SOMESB - Sociedade Mantenedora de Educação Superior da Bahia S/C, empresa em que o contribuinte é um dos sócios, no valor de R\$ 51.924.615,29, discrepante do valor de R\$ 0,00 declarado ao Fisco;

- que o cumprimento dos mandados por parte da Delegacia da Receita Federal em Salvador foi concluído em 19/08/2003, com a lavratura de diversos Termos de Apreensão, por Auditores da Receita Federal;

- que dando continuidade aos trabalhos da fiscalização demandada pelo MPF e determinada pela Justiça Federal, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 001, em 04/11/2003, intimando o contribuinte a apresentar extratos bancários, informações sobre contas bancárias e relação de bens e direitos, relativos aos anos-calendário 2000, 2001 e 2002;

- que o contribuinte apresentou em 28/08/2003 Declarações de Ajuste Anual retificadoras para os anos-calendário 2000, 2001 e 2002;

- que os valores de rendimentos recebidos de pessoas físicas informados nas declarações retificadoras são muito próximos dos valores de movimentações bancárias citados pelo Sr. Juiz na sua decisão, que determinou a medida de busca e apreensão, o que evidencia a intenção do contribuinte de abrigar em sua declaração, rendimentos até então omitidos;

- que lançou-se de ofício os rendimentos recebidos de pessoas físicas e não declarados ao fisco oportunamente e a multa relativa ao não recolhimento do carnê-leão;

- que o fiscalizado era proprietário de um terreno adquirido da ECIL Engenharia Construções e Incorporações, medindo 20.420,00m², desmembrado da Fazenda Portão, em Lauro de Freitas, vizinho ao Loteamento Vilas do Atlântico;

- que o referido imóvel foi adquirido em 21/07/1997 por R\$ 30.000,00 conforme consta no recibo apresentado pelo adquirente, Gervásio Meneses de Oliveira.

- que este terreno jamais foi registrado no cartório de imóveis em nome de Gervásio, sendo alienado à Imobiliária Canadá Ltda em 24/09/1997, conforme contrato de cessão de direitos e obrigações;

- que o valor total da alienação foi de R\$ 1.100.000,00 tendo como forma de pagamento o que se segue: Parcela A - R\$ 160.000,00 pagos em vinte parcelas de R\$ 8.000,00, vencendo-se a primeira em 30/11/1998, e as demais em igual dia dos meses subsequentes e Parcela B - R\$ 940.000,00 em quatro parcelas de R\$ 235.000,00, representadas por promissórias, vencendo-se a primeira delas no dia 30/11/2000, e as demais em igual dia dos meses subsequentes;

- que o ganho de capital total importou em R\$ 1.070.000,00, resultado do valor da alienação, R\$ 1.100.000,00, menos o custo de aquisição, R\$ 30.000,00, sendo o ganho percentual de 97,27%;

- que inovando a posição negociada até então pactuada, os contratantes, Gervásio Meneses de Oliveira e esposa versus Imobiliária Canadá Ltda, alteraram a forma de pagamento da Parcela B, quando as promissórias foram substituídas por uma dação em pagamento em 16/08/2000;

- que a dação representou, segundo cláusula estipulada no contrato de dação em pagamento, a quitação da importância de R\$ 957.000,00 referente à alienação do terreno;

- que para calcular o valor do ganho de capital relativo à parcela quitada com a dação em pagamento, aplicou-se o percentual de 97,27% sobre o valor de R\$ 957.000,00, o que resultou em um ganho de R\$ 930.873,90 e imposto de R\$ 139.631,09;

- que foi aplicada multa qualificada de 150% pelo evidente intuito de fraude, posto que os valores dos rendimentos e o respectivo imposto devido foram dolosamente ocultados do fisco federal, o que, aliás, motivou a ação cautelar preparatória de busca e apreensão, proposta pelo MPF.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 350/364, que está assim resumida no Acórdão DRJ/SDR nº 06.795, de 23/03/2005, fls. 17-26.045, de 25/06/2008, fls. 407/414:

*a) De acordo como o artigo 2º, § 2º, do Decreto 3.724/2001, o procedimento de fiscalização somente se inicia com o mandado de procedimento fiscal, que neste caso foi emitido em 02/09/2003, tendo ocorrido a sua notificação apenas em 04/09/2003 (fls. 03). O cumprimento do mandado de busca e apreensão não suspende a espontaneidade de que trata o Decreto 70.235/1972 (PAF), por falta de qualquer ato do Fisco que indicasse medida preparatória para o lançamento. A iniciativa do Ministério Público não é competente para estancar a espontaneidade no processo administrativo fiscal. A participação dos auditores fiscais na busca e apreensão foi fortuita e alheia ao regular exercício das suas funções. Nem sequer foi observado o prazo de cinco dias para a emissão do mandado de procedimento fiscal especial, previsto no artigo 5º da Portaria SRF nº 3.007/2001, aplicável no caso em que o início da fiscalização deva ser antecipado para não colocar em*

*risco o interesse da Fazenda Nacional pela possibilidade de subtração de prova.*

*b) As declarações retificadoras foram entregues em 28/08/2001, antes portanto, do início da fiscalização, caracterizando a denúncia espontânea que excluiria a aplicação de penalidades.*

*c) Em 19/08/2003, data da execução da busca e apreensão, ingressou com pedido de parcelamento especial, que se coaduna com os termos da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 01/09/2003. Mais tarde, ingressou com a declaração dos débitos confessados. Ainda que se entenda iniciada a fiscalização antes da entrega das declarações, o pedido de parcelamento especial, no caso de fiscalização ainda em curso, daria ao contribuinte o direito de confessar o débito, eximindo-se das multas.*

*d) A imposição da multa qualificada é improcedente, uma vez que as declarações retificadoras, ao contrário de ocultar os fatos, como entende a autoridade lançadora, serviram-lhe de base para o lançamento do tributo.*

*e) Não cabe a aplicação da multa isolada (decorrente da falta de pagamento do carne-leão) juntamente com a multa de ofício, por incidir sobre a mesma base de cálculo. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.*

*f) A venda do imóvel que teria gerado o ganho de capital ocorreu em 1997. As prestações foram garantidas por notas promissórias com a cláusula pro soluto, de modo que o ganho de capital deveria ser apurado na data da alienação e não nos vencimentos das notas promissórias. Com isso, já haveria decaído o direito de o Fisco lançar o imposto sobre esta transação.*

A DRJ de Salvador/BA decidiu pela procedência em parte do lançamento para cancelar o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital e para reduzir o percentual das multas de ofício (proporcional e isolada) de 150% para 75%. Desta decisão, recorreu-se de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em razão do limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 26/04/2005, Aviso de Recebimento (AR), fls. 419, o contribuinte apresentou, em 20/05/2005, recurso voluntário, fls. 423/442, onde reitera e reforça os mesmos argumentos da impugnação.

Negou-se seguimento ao recurso voluntário, em razão de o contribuinte ter deixado de arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% da exigência fiscal.

Em 18/10/2006, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte apreciou somente o recurso de ofício, negando-lhe provimento, por unanimidade, conforme Acórdão nº 106-15.897, da relatoria da Conselheira Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti. Observe-se que o recurso de ofício consta do processo original (10580.012721/2004-74).

Em 10/01/2006 o crédito tributário mantido pela DRJ foi transferido para o processo 10580.000218/2006-38, de que ora se cuida, para dar seguimento à cobrança, Representação, fls. 01.

Em 22/05/2006, a decisão de não dar seguimento ao recurso voluntário foi revista, conforme despacho, fls. 519/520, sendo o processo 10580.000218/2006-38 encaminhado para o Primeiro Conselho de Contribuintes para apreciar o recurso voluntário, em 26/09/2006, despacho, fls. 524.

Em sessão plenária realizada em 06/08/2008 a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência, Resolução nº 102-02.447, nos seguintes termos:

*1) Expedir intimação ao contribuinte Sr. Gervásio Meneses de Oliveira para que:*

*(a) informe se aderiu ao PAES - Programa de Parcelamento Especial, instituído pela Lei nº 10.684/2003, quais os débitos e respectivos exercícios inscritos no referido parcelamento, e se os débitos lançados de ofício neste Auto de Infração fazem parte dos valores parcelados;*

*(b) apresentar toda documentação hábil e idônea que comprove as informações que prestar relativas ao item anterior, especialmente (i) documentos de comprovação de adesão ao PAES - Programa de Parcelamento Especial, (ii) declaração prevista na Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 01/09/2003, (iii) comprovante de pagamento dos últimos 12 (doze) meses do parcelamento, dentre outros que entender necessário ao atendimento desta intimação.*

*2) Enviar extrato atualizado da situação do Parcelamento Especial - PAES o qual o contribuinte alega ter aderido nos termos da Lei, bem como extrato de consolidação dos débitos e de pagamentos, se houver.*

*3) Enviar relatório referente ao Processo Administrativo nº 10.580.0002610/2006-41, que consta como interessado o contribuinte Gervásio Meneses de Oliveira - Assunto: PAES - Revisão de consolidação - assuntos tributários. Tal relatório deverá conter: (i) objeto do referido processo, esclarecendo se existe correlação com os débitos lançados de ofício no Auto de Infração lavrado em 06/12/2004, (ii) valor discutido no processo; (iii) atual situação do andamento do processo, (iv) demais informações que a autoridade fiscal entender relevantes para o esclarecimento nos termos já expostos.*

Em atendimento à diligência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador, acostou aos autos Relatório de Diligência, fls. 536/537, do qual se extrai os seguintes trechos:

*Em 01/04/2009, o contribuinte apresentou em resposta ao Termo de Diligência, os elementos das fls. 543 a 561. Ressalto que não foi apresentada pelo contribuinte a Declaração PGD-PAES*

prevista na Portaria Conjunta PGFN/SRF nº03 de 01/09/2003, nem foi feita qualquer observação sobre a mesma, no documento de encaminhamento dos elementos, anexo à fl. 543.

Tendo em vista que o Processo nº 10580.0002610/2006-11 encontrava-se no SEORT/DRF/SDR, foi encaminhado o Memorando DRF/SDR/SEFIS nº 70/2009, anexo à fl. 562 a 564, solicitando àquele Serviço, os elementos objetos do Pedido de Diligência.

O SEORT encaminhou em resposta, o Memorando SEORT/DRF/SDR nº 136/2009, anexo das fls.565 a 600, com informações detalhadas sobre o citado processo.

Das informações prestadas pelo SEORT, destaco os seguintes itens:

Item 3 - O contribuinte não apresentou o PGD-PAES, instituída pela Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 1º de setembro de 2003, conforme extrato da fl. 570;

Item 7 - Os débitos relacionados ao Auto de Infração dos Exercícios 2001 e 2002 (anos base 2000 e 2001) em razão do contribuinte se encontrar à época sob ação fiscal e de não terem sido relacionados na Declaração PGD-PAES, não integram, nem poderão integrar a consolidação PAES;

Item 9 - O processo nº 10580.0002610/2006-11 tem como objeto o pedido de inclusão na consolidação PAES o Imposto de Renda a Pagar apurado na Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2000, ano base 1999, período este distinto do período lançado no Auto de Infração, a saber: Exercícios 2001, 2002 e 2003, anos base 2000, 2001 e 2002, respectivamente.

Por fim, ressalto o fato de que o contribuinte estava sob ação fiscal, tendo em vista os Termos de Apreensão de Documentos, lavrados por Auditores Fiscais da Receita Federal em 19/08/2003, em seu domicílio fiscal e nos das empresas em que era sócio, como pode ser verificado às fls. 336, 340, 342, 343, 345 e 349 deste processo, em conformidade com o previsto no art. 7º, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

Nesta condição e conforme determina o art. 1º, inciso IV, combinado com o art. 2º e seu parágrafo único, da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 1º de setembro de 2003, era necessária a apresentação da declaração PGD-PAES para a inclusão de débitos, não confessados ou não declarados, no parcelamento PAES.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Núbia Matos Moura, relatora

De pronto, cumpre dizer que neste acórdão somente será apreciado o recurso voluntário, dado que o recurso de ofício já foi devidamente apreciado, nos autos do processo 10580.012721/2004-74, sendo-lhe negado provimento, nos termos do Acórdão nº 106-15.897, de 18/10/2006.

No que se refere ao recurso voluntário, tem-se que é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

O contribuinte alega em sua defesa que quando da apresentação das Declarações de Ajuste Anual (DAA) retificadoras, em 28/08/2003, estava espontâneo, de sorte que entende não poder prevalecer o lançamento de ofício dos rendimentos oferecidos à tributação nas DAA retificadoras.

Para sustentar a tese da espontaneidade o contribuinte traz as seguintes fundamentações: (i) que o procedimento de fiscalização somente se inicia com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que neste caso somente foi emitido em 02/09/2003 e cientificado ao contribuinte em 04/09/2003 e (ii) que o procedimento fiscal somente se iniciou quando foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal nº 001, em 04/09/2003, posto que o cumprimento do mandado de busca e apreensão não suspende a espontaneidade do contribuinte.

De imediato, cumpre dizer que não procede a alegação do recorrente de que o procedimento fiscal somente se inicia com a emissão ou com a ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, tampouco, a falta de MPF ou possíveis irregularidades verificadas no que concerne as disposições contidas na Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, pode ter por consequência a nulidade de lançamento, posto que a competência para a prática de atos relativos a procedimento de fiscalização, inclusive para o lançamento, não se condiciona à existência de MPF, pelas razões a seguir aduzidas.

A uma, porque um ato infra legal – no caso, a referida Portaria SRF nº 3007, de 2001 - em decorrência dos princípios da legalidade e da hierarquia das leis, não pode restringir ou suprimir competência atribuída por lei ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) para realizar ação fiscal e para efetuar lançamento (art. 904 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) e alíneas “a” e “c” do art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002).

A duas, porque a referida Portaria, ou melhor, a Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, que criou o MPF, foi editada com o fito precípua de manter-se um controle efetivo da fiscalização, de maneira que o seu descumprimento pode ensejar a aplicação de sanção ao agente que a descumprir, a qual deve ser apurada em conformidade com a Lei nº 8.112, 11 de dezembro de 1990, não interferindo, entretanto, por falta de amparo legal, na sobredita competência do AFRFB.

Portanto, ainda, que prevaleça a tese do recorrente de que houve irregularidade na emissão do MPF, o qual segundo seu entendimento deveria ter sido emitido cinco dias após a lavratura do Termo de Retenção, tal falta não deslocaria o início do procedimento fiscal para a data em que foi de fato emitido o MPF.

A caracterização do início do procedimento fiscal está definido no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*

*III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.  
(grifei)*

Da leitura do dispositivo, acima transcrito, resta cristalino que a apreensão de documentos dá início ao procedimento fiscal e que iniciado o procedimento fiscal fica excluída a espontaneidade do sujeito passivo e dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

No presente caso, tem-se que a autoridade fiscal, dando cumprimento aos Mandados de Busca e Apreensão nºs 098, 099, 100, 101 e 102, determinados pela Justiça Federal, lavrou vários Termos de Apreensão, todos em 19/08/2003, fls. 335/349.

Registre-se que os Mandados de Busca e Apreensão eram dirigidos aos seguintes endereços: escritório do contador da SOMESB (098), escritório da contadora da Patrimonial Lima de Oliveira (099), sede administrativa da SOMESB (100), residência de Lícia Maria Portugal Lima (101) e residência de Gervásio Meneses de Oliveira (102), sendo certo que a lavratura dos correspondentes Termos de Apreensão, em 19/03/2003, deu início ao procedimento fiscal, não só em relação às pessoas jurídicas SOMESB e Patrimonial Lima de Oliveira e as pessoas físicas Lícia Maria Portugal Lima e Gervásio Meneses de Oliveira, mas também aos demais envolvidos com as infrações caracterizadas a partir dos documentos apreendidos em razão dos referidos Mandados de Busca e Apreensão. Tal entendimento está em perfeita sintonia com o disposto no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, acima transcrito.

Tem-se, portanto, que o procedimento fiscal contra Gervásio Meneses de Oliveira iniciou-se com a lavratura em sua residência do Termo de Apreensão, fls. 345.

Note-se que o procedimento fiscal teve continuidade com a lavratura dos seguintes termos: Termo de Intimação Fiscal nº 001 (04/09/2003), fls. 40; Termo de Retenção (14/10/2003), fls. 43; Termo de Intimação Fiscal nº 002 (03/12/2003), fls. 206; Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal (30/01/2004), fls. 209; Termo de Intimação Fiscal (25/03/2004), fls. 210/211; Termo de Intimação Fiscal nº 004 (19/05/2004), fls. 224/225; Termo de Intimação Fiscal nº 005 (16/07/2004), fls. 227; Termo de Intimação Fiscal nº 006 (09/09/2004), fls. 263 e Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal

(08/11/2004), fls. 266/267, e foi encerrado com a lavratura do Auto de Infração, que foi cientificado ao contribuinte em 09/12/2004.

Destaque-se, ainda, que entre cada um dos termos, acima mencionados, não existe nenhum interstício maior que 60 dias, de modo que no período compreendido entre a lavratura do Termo de Apreensão e do Auto de Infração o contribuinte não readquiriu a espontaneidade.

Nestes termos, tem-se que as DAA retificadoras, apresentadas pelo contribuinte, depois de iniciado o procedimento fiscal, não podem ser acatadas como espontâneas, de modo que deve prevalecer a exigência da multa de ofício.

Acrescente-se que quando do julgamento do recurso nº 148.995, relativo ao processo de William Rogers Lima de Oliveira, cujo lançamento também decorreu dos referidos Mandados de Busca e Apreensão, o entendimento da antiga Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes foi exatamente o mesmo, conforme se depreende das ementas a seguir transcritas:

*INICIO DE AÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO DE OFICIO - PERDA DA ESPONTANEIDADE – A apreensão de livros ou documentos, por servidor competente, caracteriza inicio de procedimento fiscal e exclui a espontaneidade do sujeito passivo, o que somente se descaracteriza pela ausência, por mais de sessenta dias, de outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Assim, estando o contribuinte sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações retificadoras. Mas, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, nem ensejam a nulidade do lançamento de ofício.*

*NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando a ação fiscal autorizada pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento. (Acórdão nº 104-21.762, de 27/07/2006 – Relator Conselheiro Nelson Mallmann).*

O recorrente afirma, ainda, que a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas não poderia prosperar, posto que fez opção pelo Parcelamento Especial (Paes), nos termos da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 e Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 01 de setembro de 2003.

É certo que o Paes abrangiu confissão de débitos com vencimento até 28/02/2003, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal, não concluída até 31/10/2003, independentemente de o devedor estar ou não obrigado à entrega de declaração específica.

Da diligência, determinada na Resolução nº 102-02.447, de 06/08/2008, restou evidenciado que o contribuinte não apresentou a Declaração Paes (PGD-Paes), prevista na Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 2003, e que os débitos do contribuinte consolidados no Paes referem-se ao código 0211, ano-calendário 1999. Ou seja, o imposto de renda

incidente sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas, nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, que foram objeto de lançamento de ofício, não foram consolidados no PAES.

E mais, ainda que o contribuinte houvesse apresentado a Declaração PAES e lá informado os créditos tributários decorrentes dos rendimentos recebidos de pessoas físicas, nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, ainda assim, seria cabível a aplicação da multa de ofício, conforme jurisprudência destes CARF:

*MULTA DE OFÍCIO - PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO ANTES, MAS CONCLUÍDO APÓS A ENTREGA DA DECLARAÇÃO PAES.*

*É cabível o lançamento de multa de ofício, correspondente a créditos tributários objeto de procedimento fiscal relativo a sujeito passivo optante pelo parcelamento especial PAES, quando o procedimento se iniciou antes da entrega tempestiva da Declaração PAES. (Acórdão n.º 108-09308, de 27/04/2007)*

*COFINS E PIS. AÇÃO FISCAL. EXCLUSÃO DE ESPONTANEIDADE. MULTA DE OFÍCIO.*

*Iniciado o procedimento fiscal, o sujeito passivo perde a espontaneidade em relação à matéria, ao período e aos tributos objeto da ação fiscal, sujeitando-se, deste modo, à multa de ofício, independentemente do fato de poder parcelar ou não o crédito tributário que, eventualmente, venha a ser objeto de lançamento.*

*PAES. CONFISSÃO ESPONTÂNEA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO. No curso da ação fiscal é possível confessar débito para incluir no parcelamento especial, através da Declaração Paes, com inclusão da multa de ofício, reduzida em 50%. (Acórdão n.º 201-80133, de 02/03/2007)*

*OPÇÃO POR PARCELAMENTO ESPECIAL (PAES) APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. ESPONTANEIDADE.*

*Opção pelo PAES no decorrer da ação fiscal não afasta a aplicação de multa de ofício, uma vez que o início do procedimento exclui a espontaneidade do contribuinte. (Acórdão n.º 1402-00339, de 14/12/2010).*

*PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO, EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE, APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA CABÍVEL.*

*As providências adotadas pelo contribuinte, inclusive apresentação de declaração retificadora no PAES, após ciência do início do procedimento de fiscalização ou após ciência dos autos de infração, não têm o condão de afastar a responsabilidade por infração à legislação tributária, pela perda da espontaneidade. (Acórdão n.º 1302-00302, de 21/05/2010)*

Nestes termos, mais uma vez, não assiste razão à defesa. Resta, pois, mantida a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, com a corresponde multa de ofício proporcional.

Por fim, deve-se apreciar a alegação do recorrente de que não cabe a exigência concomitante da multa de ofício proporcional e a multa de ofício isolada.

Sobre tal matéria, ao longo dos anos em que estive trabalhando na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza e mais recentemente depois aqui neste CARF, tenho me mantido junto à corrente minoritária de que seria possível a exigência concomitante da multa proporcional e da multa isolada.

Ocorre que, lendo um Acórdão da relatoria do ilustre Conselheiro Nelson Mallmann, me convenci de que de fato 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.

Nessa conformidade, peço vênia, para transcrever trecho do voto do Conselheiro Nelson Mallmann, Acórdão nº 104-21.762, de 27/07/2006, que me fez mudar de opinião:

*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 (carnê-leão), mensalmente, apurados e informados na Declaração de Ajuste Anual, porém, não recolhidos, 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 subseqüente 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.*

No presente caso, a autoridade fiscal apurou a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e sobre o mesmo fato fez incidir as duas multas, quais sejam: a multa de ofício proporcional ou normal e a multa de ofício isolada, o que é incabível, por expressa determinação legal.

Assim, deve-se cancelar a exigência da multa de ofício isolada, permanecendo somente a exigência da multa de ofício proporcional, no percentual de 75%.

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso, para cancelar a exigência da multa de ofício isolada.

*Assinado digitalmente*

Núbia Matos Moura - Relatora