



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10580.012925/2004-13
Recurso nº. : 146.853
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 a 2003
Recorrente : TATIANA LIMA DE OLIVEIRA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ - SALVADOR/BA
Sessão de : 22 DE JUNHO DE 2006
Acórdão nº. : 106-15.643

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DECLARAÇÃO RETIFICADORA - Há que se aceitar a declaração retificadora entregue antes do início do procedimento fiscal, não podendo, portanto, serem caracterizados como omissos os rendimentos nela lançados. Restando comprovado que a contribuinte deixou de oferecer rendimentos em sua declaração de ajuste retificadora, há que se manter a omissão apontada pela fiscalização.

GANHO DE CAPITAL - Tributa-se como ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do imóvel.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTOS COM EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - A presunção legal de omissão de rendimentos, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, previstos no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários, cuja origem em rendimentos já tributados, isentos e não-tributáveis o sujeito passivo não comprova mediante prova hábil e idônea.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a comprovar a origem dos recursos informados para acobertar a movimentação financeira.

MULTA ISOLADA - Verificada a retificação da declaração de ajuste anual para inclusão espontânea de rendimentos recebidos de pessoas físicas, antes de qualquer início de procedimento fiscal, é devida a multa isolada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TATIANA LIMA DE OLIVEIRA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar a multa de ofício do lançamento relativo aos rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, anos-calendário de 2000 e 2001, e de pessoas físicas, ano-calendário de 2002; excluir da base de cálculo os rendimentos recebidos de pessoas jurídicas dos anos-calendário de 2000 e 2001; e de pessoas físicas em 2002, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MHSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE

LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, GONÇALO BONET ALLAGE, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Ausente o Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

Recurso nº : 146.853
Recorrente : TATIANA LIMA DE OLIVEIRA

RELATÓRIO

Tatiana Lima de Oliveira, já qualificada nos autos, inconformada com a decisão de primeiro grau de fls. 364-370, prolatada pelos Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, mediante Acórdão DRJ/SDR nº 06.797, de 23 de março de 2005, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 374-394.

1. Do Procedimento Fiscal

Em face da contribuinte acima mencionada, foi lavrado em 07/12/2004, o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, fls. 10-21, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 189.099,66, sendo: R\$ 57.366,08 de imposto; R\$ 25.834,29 de juros de mora (calculados até 30/11/2004); R\$ 86.049,12 da multa de ofício qualificada (150%) e, R\$ 19.850,17 da multa exigida isoladamente, referentes aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes infrações:

I – EXERCÍCIO 2001, ANO-CALENDÁRIO: 2000

1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA – no valor de R\$ 63.914,37, provenientes de valores informados na declaração retificadora entregue em 29/08/2003.

2) GANHO DE CAPITAL – apurado no valor de R\$ 20.000,00 (R\$ 80.000,00 – R\$ 60.000,00), uma vez que não consta tal ganho na declaração original apresentada pela contribuinte, na data de 30/11/2000.

II – EXERCÍCIO 2002, ANO-CALENDÁRIO: 2001

1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA – no valor de R\$ 81.200,92, constante da declaração retificadora apresentada em 29/08/2003.

19



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13

Acórdão nº : 106-15.643

III) EXERCÍCIO 2003, ANO-CALENDÁRIO: 2002

1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA - no valor de R\$ 131.272,94, constante na declaração retificadora

2) OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA – no valor de R\$ 57.454,82, constante na declaração retificadora.

3) OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA – no valor de R\$ 15.000,00 (fato gerador: 31/08/2002) realizada na caderneta de poupança conta n/ 010.016-969-4, agência 3457-6, do Banco do Brasil.

4) MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO.

Aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, que segundo os autuantes, pelo evidente intuito de fraude, posto que os valores dos impostos devidos foram dolosamente ocultados do Fisco, o que, aliás, motivou a ação cautelar preparatória de Busca e Apreensão, proposta pelo Ministério Público Federal.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal autuantes, esclareceram, ainda, por intermédio do Termo de Verificação Fiscal de fls. 24-33 e anexos de fls. 34-36, os seguintes aspectos:

- iniciou-se a fiscalização em 19 de agosto de 2003, em cumprimento aos Mandados de Busca e Apreensão de n.ºs. 09/03; 099/03; 100/03 e 101/03, da lavra do Juiz Federal da 2ª Vara da Justiça Federal do Estado da Bahia, atendendo pedido formulado pelo Ministério Público Federal;

- assegurou-se de imediato, aos órgãos da Receita Federal, o “acesso a todos os documentos, mapas de faturamento, e de movimentação bancária e financeira, inclusive aqueles que se encontram armazenados em arquivos em meios magnéticos e óticos”;

- o cumprimento dos Mandados por parte da Delegacia da Receita Federal foram concluídos na mesma data (19/08/2003), com a lavratura de diversos Termos de Apreensão;

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

- dando continuidade aos trabalhos da fiscalização demandada pelo MPF e determinada pela Justiça Federal, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 001, em 05 de setembro de 2003;

- no documento datado de 23/09/2003, item 05, a contribuinte apresentou relação de bens sob a forma de Declarações Retificadoras, informando que as mesmas foram entregues anteriormente à data do Termo de Intimação nº 001;

- Declarações Retificadoras apresentadas pela contribuinte:

Ano-calendário: 2000

a) 1ª Declaração Retificadora apresentada em 28/08/2003 às 22:55 h.

b) 2ª Declaração Retificadora apresentada em 29/08/2003 às 10:44 h.

Ano-calendário: 2001

a) 1ª Declaração Retificadora apresentada em 28/08/2003 às 22:59 h.

b) 2ª Declaração Retificadora apresentada em 29/08/2003 às 10:43 h.

Ano-calendário: 2002

a) 1ª Declaração Retificadora apresentada em 28/08/2003 às 23:03 h.

b) 2ª Declaração Retificadora apresentada em 31/10/2003 às 10:46 h.

- os autuantes destacaram que a fiscalização foi iniciada em 19/08/2003 com a Busca e Apreensão de documentos, ou seja, anterior às datas em que a contribuinte apressadamente retificou as declarações dos anos-calendário fiscalizados, portanto, não estando mais na condição de procedimento espontâneo, mas sim, na condição de procedimento de *officio*;

- que as declarações retificadoras apresentadas são apenas documentos encontrados no curso da fiscalização, fundamentando-se no parágrafo único do art. 138, do CTN, pois os valores constantes das retificadoras são os mesmos valores informados pela Receita Federal na consulta formulada pelo Procurador da República e, que resultou no Mandado de Busca e Apreensão lavrado pela Justiça Federal, cujos valores informados como movimentação financeira da contribuinte nos valores de R\$ 63.914,37 para o ano-calendário de 2000; R\$ 81.200,92 para o ano-calendário de 2001 e, R\$ 110.902,02 para o ano-calendário 2002;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

- em seguida, descreveram os diversos procedimentos adotados durante a ação fiscal;

- após a análise dos documentos apresentados, concluíram pela existência das infrações tributárias, já anteriormente citadas.

2. Da Impugnação e do julgamento de Primeira Instância

A autuada, irresignada com o lançamento, apresentou tempestivamente, por intermédio de seu procurador (Mandato – fl. 354), a impugnação de fls. 328-342, instruída pelos documentos de fls. 343-353, onde se dispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para tornar insubsistente o auto de infração, com base nos argumentos que foram devidamente relatados pela autoridade julgadora às fls. 367-368:

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões de defesa apresentadas pelo impugnante, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador – BA, acordaram, por maioria de votos, considerar procedente em parte o lançamento, para fins de reduzir a multa de ofício e a multa isolada aplicada de 150% para 75%, por entenderem não estar configurado o intuito de fraude.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são as seguintes:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa: ESPONTANEIDADE. A apreensão de documentos em cumprimento de mandado judicial preclui a espontaneidade do sujeito passivo.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. A multa de lançamento de ofício pela omissão de rendimentos na declaração não exclui a aplicação da multa pela falta de antecipação mensal do imposto devida em função destes mesmos rendimentos (carnê-leão).

MULTA AGRAVADA. A decretação judicial de mandado de busca e apreensão não é, em si mesma, prova suficiente de ação ou omissão dolosa por parte da contribuinte que justifique o agravamento da multa para 150%, nem tampouco a apresentação de declaração retificadora após o início da fiscalização, com a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

inclusão de rendimentos omitidos, corrobora estas alegações, uma vez que o dolo deve ser provado, e não presumido.

Lançamento Procedente em Parte

3. Do Recurso Voluntário

A impugnante foi cientificada dessa decisão de Primeira Instância em 27/04/2005, ("AR" - fl. 373), e com ela não se conformando, interpôs, dentro do tempo hábil (20/05/2005), o Recurso Voluntário de fls. 374-394, no qual demonstrou sua irresignação contra a decisão supra ementada, baseada, em síntese nos seguintes argumentos:

Preliminar:

- insiste na questão preliminar para ver anulada a autuação, por simples questão de aplicação de norma prescrita em lei;

- a primeira questão a saber é se o mero cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão, expedido por autoridade judicial, possui o condão de instalar o início de procedimento fiscal a que se reporta o art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972;

- a sua execução, implementada por diversos órgãos, inclusive o Fisco Federal, não inibe providências por parte do sujeito que sofreu a apreensão, pois, o referido mandado é ato próprio do Poder Judiciário, enquanto o início da fiscalização, tem sua jurídica repousada sobre o direito administrativo, por meio de ações próprias emanadas do poder Executivo;

- o cumprimento de ação emanada pelo poder judiciário jamais serviria de instrumento, por substituição, para o poder executivo, por se tratarem de esferas diversas, inclusive com regulamentação própria, isto é inconteste;

- quando da execução do Mandado de Busca e Apreensão, os servidores da Receita Federal não emitiram qualquer documento que indicasse a medida preparatória para o lançamento;

- a sua execução não possui o lastro de legalidade capaz de impossibilitar, em matéria de tributo, o direito à retificação da declaração de rendimentos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

- a simples participação dos Agentes da Receita Federal não automatiza os efeitos do início da ação fiscal, quer pela ausência de emissão de qualquer documento nesse sentido, quer pela falta de identificação dos auditores fiscais, que são os únicos com a competência legal para dar início à ação fiscal;

- com efeito, caso tivesse o Fisco interesse em dar início a uma fiscalização, com o intuito de fiscalizar determinado tributo, e promover o lançamento, deveria ter lavrado termo próprio, conforme prescrito em lei. Ademais, deveriam também estar devidamente autorizados pelo Chefe da Repartição, através de documento próprio, que é o Mandado de Procedimento Fiscal;

- vale notar que a busca e apreensão que guarda a característica de início de fiscalização é aquela prevista no art. 7º, inciso II, do PAF, cuja apreensão, nos precisos termos prescritos, dá partida ao início de uma ação fiscal, e, isto, ocorre pela concomitância do caráter intrínseco entre o objeto apreendido e a lavratura dos termos;

- a busca e apreensão ora discutida, a emanada do Poder Judiciário e aquela utilizada no voto do relator para decidir a matéria, possuem conteúdos diferentes, pois, a apreensão do art. 7º, do PAF, diz respeito à ação autônoma e própria do Fisco, enquanto, àquela, empreendida na recorrente, consubstancia-se na foi busca e apreensão determinada pelo Poder Judiciário;

- existe uma semelhança na execução do ato (apreensão), entretanto, o conteúdo é diverso, os efeitos da apreensão determinada pelo Poder Judiciário não inicia procedimento, enquanto o do PAR dá partida, inicia a ação fiscalizadora, observado o prazo regulamentar entre a apreensão e a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal;

- também é injustificável a confusão trazida aos autos pelo ilustre relator ao cometer o grave erro de combinar esse comando (art. 7º do PAF) com o art. 138, do CTN, pois está pacificado, na jurisprudência e na doutrina, que este último abriga apenas questões relativas à obrigação principal, dívida de dinheiro, enquanto a matéria, ora discutida é sobre obrigação acessória - fazer retificação de declaração;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

- a praxis de apreensão, nos termos do PAF ou aquela determinada pelo Poder Judiciário, é comum no âmbito da fiscalização, cuja determinação legal é atrelada a requisitos legais, com vista a coibir abusos;

- nesse contexto, fundamenta sua argumentação com a transcrição de texto normativo, de lavra do Secretário da Receita Federal, Portaria nº 3.007/2001, art. 5º, cuja edição pautou em regulamentar o art. 7º do Processo Administrativo Fiscal e evitar demandas desnecessárias quanto ao que venha a ser considerado o início de ação fiscal;

- assim, até a data da lavratura do Termo de Intimação Fiscal nº 001, que se deu em 05 de setembro de 2003, gozava dos mesmos direitos de qualquer contribuinte, dentre eles, o de retificar sua declaração de rendimentos, sendo assim, exerceu a faculdade de retificar, legal e legitimamente, e incluir os rendimentos antes não declarados;

- vale ressaltar, que os rendimentos oferecidos à tributação foram legitimados pelo Fisco como exatos, uma vez que não foram contestados pelo contrário, foram transladados para o auto de infração como bons, em que pese à impropriedade de lançar o que já estava declarado e recepcionado como declaração original;

- estranha a conclusão a que chegou o relator a respeito da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, pois, não existe em nenhum lugar, ato, lei, ou qualquer papel escrito, com a hipótese de dispensa do MPF, inclusive para os casos de apreensão, quer seja nos termos do PAF, quer seja por determinação judicial;

- a previsão é de que o MPF fosse emitido em até 5 dias após a apreensão, contudo, o MPF não veio a ser emitido, nos termos do Decreto nº 3.724, de 2001;

- daí se conclui, que o decreto é taxativo ao determinar que a condição de início de fiscalização se dá por força de ordem específica, denominada: Mandado de Procedimento Fiscal;

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

- no presente caso, a ordem só foi emitida após a realização das duas primeiras retificações, ou seja, em setembro de 2003;

- assim, a conclusão do relator é oposta ao determinado na norma, pois enquanto o relator diz que "não cabe questionar quando foi lavrado o Mandado de Procedimento Fiscal", o Decreto é fulminante: "O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada de Procedimento Fiscal (MPF)";

- da simples leitura dos autos é de se concluir que a ação fiscal só foi iniciada com a ciência do Termo de Intimação em 05 de setembro de 2003, ou seja, após a retificação das declarações;

- assim, a solução da questão só pode ser o arquivamento, pois, os valores devidos estavam confessados, em declaração de rendimento e foram entregues antes de iniciado o procedimento fiscal;

- a decisão de primeira instância está eivada de vícios, pois aquela autoridade decidiu contra disposição literal de lei, cuja decisão culminou em constituição de duplo instrumento de cobrança, com o ônus de multa de ofício;

- é insustentável a manutenção do auto de infração que constituiu crédito tributário sobre rendimento já declarado espontaneamente;

- outra questão preliminar, é que, em 19 de agosto de 2003, data da execução do Mandado de Busca e Apreensão, ingressou com Pedido de Parcelamento Especial – Pessoa Física, e, mais tarde, ingressou com a declaração dos débitos confessados, nos termos e no prazo da legislação pertinente;

- a inclusão de débito no PAES, originária da declaração de rendimentos antes de iniciada a ação fiscal, está em perfeita consonância com os termos da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 1º de setembro de 2003;

- a multa de ofício aplicada sobre um imposto decorrente de rendimento oferecido à tributação, por meio de declaração entregue e recepcionada como original, serviu de confissão e vem sendo adimplida na forma da lei e além do

10



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

mais, a fiscalização utilizou de mera transcrição para o auto de infração, portanto, não pode ser exigida a multa de ofício;

- em sendo assim, a multa aplicável é de multa de mora e não de ofício;

Mérito:

- insiste em protestar quanto ao mérito, pois, necessita de reparo a forma pela qual foi tributada a suposta omissão de rendimentos, caracterizada por depósito bancário com origem não comprovada;

- o equívoco da autoridade lançadora é notório, pois, descrever no Termo de Verificação Fiscal, o fato observado, há de se transcrever o art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, através do qual, em seu texto original, determinava a investigação caso o somatório dos depósitos não justificados ultrapassasse anualmente o valor de R\$ 12.000,00;

- a referida lei estava estabelecendo um critério de valor mínimo para dar início à investigação fiscal, qual seja: quando a soma dos depósitos efetuados durante o período de R\$ 1.000,00 ultrapasse a quantia de R\$ 12.000,00, neste caso o fisco exigiria do contribuinte a comprovação de cada depósito, contudo esse, limite de 12 mil reais foi alterado para R\$ 80.000,00 (Lei nº 9.481, de 1997);

- desta forma, não poderia o Fisco efetuar qualquer lançamento;

- ainda assim, sua renda comporta, com folgas, um depósito naquele montante;

- o quinto item da autuação trata da multa de ofício isolada, diz o Fisco que essa penalidade decorre da falta de pagamento mensal do carnê-leão;

- o Conselho de Contribuintes já pacificou o entendimento no sentido de que não é possível a aplicação de dupla penalidade sobre a mesmo base de cálculo, Acórdãos nºs 106-14.099; 104-19.835 e 102-46.185;

- dessa forma, afigura-se como insustentável a dupla aplicação da penalidade;

P



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

Às fls. 395-397 e 402, constam procedimentos administrativos do arrolamento de bens e direitos para seguimento do presente recurso voluntário ao Egrégio Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O Recurso Voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33, do Decreto nº 70.235, de 1972, inclusive quanto à tempestividade e garantia de instância, portanto, deve ser conhecido por esta Câmara.

O presente recurso tem por objeto reformar o Acórdão prolatado no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador – BA que, por maioria de votos, os Membros da 3ª Turma acordaram em considerar procedente em parte o lançamento, reduzindo a aplicação das multas de ofícios e da multa isolada de 150% para 75%.

De início, cabe analisar as questões preliminares argüidas pela Recorrente, quais sejam:

a) **Nulidade do Auto de Infração**, por ter sido constituído o crédito tributário sobre rendimento já declarado espontaneamente. E, ainda, na data da execução do Mandado de Busca e Apreensão, 19/08/2003, ingressou com Pedido de Parcelamento Especial, e, mais tarde apresentou a declaração dos débitos confessados, nos termos e no prazo da legislação pertinente.

Preliminarmente, não há que se falar em nulidade do lançamento, 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.

E, ainda, o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, enumera os casos em que acarretam a nulidade do lançamento:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

O direito de defesa foi garantido à interessada, que o exerceu plenamente, tanto na impugnação ou, agora, na peça recursal ora analisada, estando a autoridade autuante devidamente identificada e possuindo competência legal para lavrar o auto de infração.

A seguir passo a análise de mérito.

Na verdade, entendo que a primeira matéria em discussão que deve ser enfrentada por este Colegiado é saber se o cumprimento do Mandado de Busca e Apreensão, expedido por autoridade judicial, possui o condão de instalar o início de procedimento fiscal a que se reporta o art. 7º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Transcrevo, por oportuno, o art. 7º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

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 - começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

...

Assim, para que produza seus efeitos, é essencial que o ato preencha todos os seus requisitos: seja escrito, praticado por servidor competente (no âmbito da Secretaria da Receita Federal, somente o Auditor Fiscal da Receita Federal pode praticar atos dessa natureza) e que o sujeito passivo ou seu preposto¹, seja cientificado. Os atos mais comuns praticados e que se enquadram no conceito acima delineado são: o "Termo de Início de Fiscalização" e o "Termo de Intimação" para o contribuinte apresentar documentos ou esclarecimentos, mas, pode-se iniciar procedimento fiscal com qualquer outro ato, tais como: Termo de Esclarecimento e/ou Termo de Constatação, etc.

Via de regra, a prática de tais atos pelo AFRF depende da emissão, pelo Delegado, de um documento denominado Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, criado pela Portaria SRF nº1.265, de 1999, com as alterações posteriores e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

que estabelece os tributos a serem fiscalizados, o período abrangido pela fiscalização e o prazo de 120 dias para a execução dos trabalhos. Infrações relativas a outros tributos e apuradas com base nos mesmos elementos de prova serão consideradas incluídas no MPF.

As demais hipóteses de início de procedimento fiscal previstas nos incisos II e III pressupõem, também, a lavratura de termo (de apreensão, no primeiro caso, e protocolo de recebimento da documentação de importação, no segundo caso), que é ato escrito da autoridade competente.

No caso em concreto, as autoridades autuantes descreveram no Termo de Verificação Fiscal de fls. 24-33, que:

Iniciamos a fiscalização em 19 de agosto de 2003, em cumprimento aos Mandados de Busca e Apreensão de números 098/03; 099/03; 100/03 e 101/03, da lavra do Sr. Juiz Federal da 2ª Vara da Justiça Federal do Estado da Bahia. (destaque posto)

Assim, é de se concluir que, segundo a fiscalização o que ensejou o início do procedimento fiscal foi a lavratura do Termo de Apreensão de Documentos realizada no dia 19 de agosto de 2003, atendendo à determinação judicial.

Desta forma, torna-se necessário verificar tal ocorrência, ou seja:

a) à fl. 53, consta o Mandado de Busca e Apreensão nº 099/03 a ser cumprido no endereço do: *Escritório da contadora da Patrimonial Lima de Oliveira, Maria Ildne Carvalho Simões, na Rua Miguel Calmon, nº 42, sala 711, Comércio, nesta Capital, onde deverão ser apreendidos, unicamente, os documentos relacionados às pessoas físicas e jurídicas requeridas, conforme decisão de fls. 212/2221, que por cópia segue em anexo.*

b) e, à fl. 54, consta a lavratura do Termo de Apreensão de Documentos, nos seguintes termos:

...procedemos a arrecadação de documentos relativos a empresa TATIANA LIMA DE OLIVEIRA, CNPJ 00.935.840/0001-46, documentos contábeis, movimento de caixa, folha de pessoal e outros: Livros Diário nºs 01, 02 e 03 da empresa, PATRIMONIAL

¹ De Plácido e Silva, em seu Vocabulário Jurídico, esclarece que preposto é o funcionário com poderes de gerência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

LIMA DE OLIVEIRA, CNPJ 04.146.780/0001-33, além de documentos diversos tais como contábeis dos anos 2000, 2001, 2002 e documentos de 2003. (destaque posto)

Do que consta na apreensão, acima citada, fl. 54, os documentos apreendidos pertencem à empresa Tatiana Lima de Oliveira, CNPJ nº 00.935.840/0001-46, não constando ali descrito a apreensão de quaisquer documentos em nome da pessoa física Tatiana Lima de Oliveira, CPF nº 870.886.065-34, apesar de constar da decisão judicial de fl. 38 o nome dessa contribuinte.

E, ainda, também consta no Termo de Verificação Fiscal, fl. 25, *verbis*:

*Entre os dias 29 de agosto de 2003 e 01 de setembro de 2003, foram lavrados **Termos de Solicitação de Comparecimento aos requeridos, pessoas físicas e jurídicas, para acompanharem a abertura de malotes contendo elementos de Apreensão, na sede da Delegacia da Receita Federal em Salvador.** (destaque posto)*

Entretanto, compulsando os presentes autos não constam no Termo de Solicitação de Comparecimento, expedido pela autoridade autuante, nem tampouco, no Termo de Abertura de malote, o que demonstra não ter havido a apreensão de documentos, em cumprimento de decisão judicial, em nome da contribuinte autuada.

Assim, denota-se que o primeiro ato escrito da autoridade fiscal em relação à autuada fora com a lavratura do Termo de Intimação nº 001, fl. 92, do qual a contribuinte foi cientificada pessoalmente em 05 de setembro de 2003. E, o Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização nº 05.1.01.00-2003-00718-4, fl. 01, é datado de 02 de setembro de 2003.

Destarte, há de se concluir que, somente a partir desse momento da ciência na pessoa do sujeito passivo (05/09/2003 – fl. 92) fixou-se o aspecto temporal do início da presente ação fiscal. Antes, não há que se falar em ação fiscal, mas apenas sua iminência.

A intimação feita ao sujeito passivo, provoca o início à ação fiscal e suas consequências.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

Ainda, deve ser esclarecido que, sem esse ato escrito, a contribuinte, continuava com sua espontaneidade intacta.

Diz o art. 138 do Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, (...).

Parágrafo único - Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Conforme o dispositivo, antes de caracterizado o início do procedimento fiscal, o sujeito passivo pode valer-se dos benefícios da espontaneidade para cumprir obrigações tributárias inadimplidas (pagar tributos devidos, apresentar declarações, retificar declarações, etc.) sem ter de recolher a multa de ofício sobre o tributo devido. Outro benefício da espontaneidade é a possibilidade de formular consultas sobre questões tributárias.

Porém, iniciado o procedimento fiscal – e essa a sua grande consequência – a exclusão da espontaneidade. Ou seja, fica excluída a possibilidade do sujeito passivo sanar suas infrações sem sofrer a aplicação das penalidades aplicadas de ofício.

Assim, para possibilitar a análise da espontaneidade ou não de atos praticados pelo sujeito passivo, um cuidado que se deve ter é consignar a data da ciência do ato que caracterizou o início do procedimento fiscal.

No caso em tela, tal fato se deu em 05/09/2003 (fl. 92), como já anteriormente demonstrado. Portanto, entendo, que a contribuinte detinha a espontaneidade, conseqüentemente, fazendo jus à entrega das declarações de ajustes anuais retificadoras ocorridas nas datas de 28/08/2003 e 29/08/2003 (data anterior ao do início da ação fiscal), sendo, portanto, incabível a imposição da multa de lançamento de ofício referente a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica nos anos-calendário de 2000 e 2001e, os recebidos de pessoas físicas no ano-calendário de 2002. Todavia, não valendo para a declaração retificadora apresentada em 31/10/2003 (data posterior ao do início da ação fiscal), que incluía



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

rendimentos, anteriormente omitidos, recebidos de pessoa jurídica do ano-calendário de 2002.

Da mesma forma, da análise das peças processuais contidas nos autos verifica-se que a contribuinte tem razão, em parte, quanto ao fato da espontaneidade, já que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo.

Ademais, o fato da espontaneidade, por si só, em nada vale, se a contribuinte não oferecer à tributação os valores omitidos apurados pela fiscalização, isto é, aqueles valores que foram apurados de ofício pelo Fisco, não podendo ser incluídos os valores informados pelo contribuinte, através da declaração de rendimentos apresentadas no período em que detinha a espontaneidade.

No caso em questão, a recorrente já havia apresentado as Declarações de Ajustes Retificadoras em 28 e 29/08/2003, relativamente à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica nos anos-calendário de 2000 e 2001, e, dos rendimentos recebidos de pessoa física do ano-calendário de 2002. Entretanto, cabe ressaltar que não abrange os rendimentos recebidos de pessoa jurídica no ano-calendário de 2002, pois a declaração retificadora para a inclusão dos rendimentos tributáveis ocorreu somente em 31/10/2003, ou seja, após o início do procedimento fiscal.

A seguir, analiso as infrações constantes do Auto de Infração e rendimentos constantes nas declarações retificadoras apresentadas pela contribuinte.

01) Exercício 2001, ano-calendário: 2000

1.1) - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, segundo consta no Termo de Verificação Fiscal de fl. 29, a contribuinte, em 29/08/2003, às 10:44:03 h, apresentou nova declaração retificadora, incluindo o valor de R\$ 63.914,37 como rendimento tributável recebido de pessoa jurídica. Sendo, este o valor lançado no Auto de Infração, apenas discriminando o referido valor mês a mês, no valor de R\$ 5.326,20.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

02) Exercício 2002, ano-calendário: 2001

2.1) - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, segundo consta no Termo de Verificação Fiscal de fl. 30, a contribuinte, em 29/08/2003, às 10:43:33 h, apresentou nova declaração retificadora, incluindo o valor de R\$ 81.200,92 como rendimento tributável recebido de pessoa jurídica. Sendo, este o valor lançado no Auto de Infração, apenas discriminando o referido valor mês a mês, no valor de R\$ 6.766,74.

03) Exercício 2003, ano-calendário: 2002

3.1) – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 30-31, a contribuinte em 28/08/2003, incluiu rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas no valor de R\$ 57.454,82, valor este constante do Auto de Infração.

3.2) – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA, somente em 31/10/2003, a contribuinte apresentou nova declaração retificadora onde o valor dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas declarados alterou-se de R\$ 13.000,00 para R\$ 144.272,94, sendo esta diferença de R\$ 131.272,94 (144.272,94 – 13.000,00) o valor constante no Auto de Infração.

A recorrente alega que em 19/08/2003 fez opção pelo Parcelamento Especial - PAES e que este pedido de parcelamento foi confirmado pela SRF/PGFN (fl. 343) e, Extrato de informações conta-corrente, fls. 359-363.

Assim, se a adesão ao Programa Especial de Parcelamento foi realizada dentro do prazo da vigência da lei e antes da lavratura do Auto de Infração, ainda, destacando débitos apurados nas declarações retificadoras dos anos-calendário de 2000 e 2001, é de se excluir da base de cálculo da exigência o valor confessado, desde que o débito confessado se refira à mesma matéria constante do lançamento.

Para concluir, entendo que se a suplicante, mesmo durante o período em que se encontrava sob fiscalização, aderiu ao Programa Especial de Parcelamento estabelecido pela Lei nº 10.684, de 2003, confessou débitos relativos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13
Acórdão nº : 106-15.643

aos valores que, posteriormente, foram incluídos no auto de infração, estes valores coincidentes devem ser excluídos da base de cálculo da exigência tributária, ou seja: é de se excluir os valores lançados como Rendimentos Recebidos de Pessoas Jurídicas anos-calendário de 2000 e 2001.

Cabe aqui ressaltar o entendimento da autoridade julgadora *a quo*, que o parcelamento especial previsto na Lei nº 10.684, de 2003, abrangia apenas os débitos vencidos antes de fevereiro de 2003. Assim, não poderia, abranger o imposto do exercício de 2003 (ano-calendário de 2002), nem a interessado incluiu em seu pedido de parcelamento (fl. 360).

Quanto à aplicação da multa isolada por falta do recolhimento do carnê-leão, não cabe razão a recorrente, uma vez que foi a própria contribuinte, dentro da sua espontaneidade que retificou a Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2002 para incluir rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, entretanto não efetuou o recolhimento do imposto antecipado (carnê-leão)

E, ainda, no caso em concreto, não há que se falar em aplicação concomitante de suas penalidades.

Portanto, correta a exigência da multa isolada no percentual de 75%, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 46, de 1997.

Em relação ao ganho de capital apurado no valor de R\$ 20.000,00, também cobrado no Auto de Infração apurado em 30/11/2000 é proveniente da alienação de bens e direitos, conforme consta no Termo de Verificação de fls. 29-30.

Uma vez que a contribuinte não apurou tal ganho, sendo efetuado de ofício. E, ainda, não sendo contestada a referida matéria tributável, é de se manter a exigência do ganho de capital.

Em relação ao rendimento apurado com base no depósito bancário de origem não comprovada no valor de R\$ 15.000,00 (único depósito), a omissão foi efetuada nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

A recorrente equivoca-se ao alegar em sua peça recursal, que o Fisco não poderia efetuar qualquer lançamento, pois, a referida lei estava



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10580.012925/2004-13

Acórdão nº : 106-15.643

estabelecendo um critério de valor mínimo para dar início à investigação fiscal, qual seja: quando a soma dos depósitos efetuados durante o período de um ultrapasse a quantia de R\$ 12.000,00, neste caso, segundo a recorrente, o fisco exigiria do contribuinte a comprovação de cada depósito, contudo, esse limite de R\$ 12.000,00, fora alterado para R\$ 80.000,00.

O depósito bancário em questão, por ser superior a R\$ 12.000,00 se enquadra na hipótese de presunção legal, caso a sua origem não seja comprovada, independentemente da soma dos demais depósitos inferiores a R\$ 12.000,00 não ultrapassando a R\$ 80.000,00, portanto, está correto, o lançamento.

Entretanto, não devidamente comprovado no valor de R\$ 15.000,00, conseqüentemente, é de se manter a referida exigência, nos termos do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996.

Do exposto, voto por rejeitar as preliminares argüidas, para no mérito, DAR provimento parcial para: a) cancelar a aplicação da multa de ofício de 75% referente à omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas dos anos-calendário de 2000 e 2001 e dos recebidos de pessoas físicas do ano-calendário de 2002, dada a retificação das declarações de ajustes anuais ocorridas antes de início do procedimento fiscal, devendo ser exigido multa de mora; b) excluir do lançamento as exigências constantes da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas dos anos-calendário de 2000 e 2001, por estarem no rol dos débitos parcelados no PAES.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006.

LUIZ ANTONIO DE PAULA