



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

Processo n° 10909.003297/2002-65
Recurso n° 153.859 Voluntário
Acórdão n° **2202-01.409 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de outubro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ROBERTO JACOB NICOLAU MUSSI FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

A simples contrariedade do recorrente com a motivação esposada na decisão de primeira instância não constitui qualquer vício capaz de incorrer em sua desconsideração, mormente quando o julgado *a quo* abordou todos os argumentos da impugnação e expôs seus motivos para acatar ou não as alegações da defesa.

CONSULTA AOS SISTEMAS INTERNOS DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL VISANDO CONFIRMAR O IRRF ALEGADO PELO CONTRIBUINTE. CIÊNCIA DESNECESSÁRIA.

Diante da ausência de provas por parte do contribuinte, a ausência de ciência do resultado de consulta feita pelo julgador *a quo* aos sistemas da Secretaria da Receita Federal visando confirmar a existência de IRRF não o prejudica, pois, em caso afirmativo, representaria uma prova a seu favor.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. DEPÓSITOS INDIVIDUALMENTE IGUAIS OU INFERIORES A R\$12.000,00.

Para efeito de determinação dos rendimentos omitidos, não devem ser considerados os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00, desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00, em relação a todas as contas bancárias movimentadas pelo contribuinte.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ARBITRAMENTO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALIDADE DO CRITÉRIO ADOTADO.

Na ausência de informações fornecidas pelo contribuinte, admite-se o arbitramento dos honorários advocatícios a partir de intimações colhidas junto a seus clientes, porém devem ser considerados todas as respostas recebidas, não se podendo estender o percentual pactuado no contrato de prestação de serviços apresentado por alguns intimados quando a informação da maioria é contrária a pretensão fiscal.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. COMPENSAÇÃO.

Apenas o imposto de renda comprovadamente retido pela fonte pagadora pode ser compensado no ajuste anual, devendo o contribuinte apresentar comprovante de retenção em seu nome.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.

A responsabilidade da fonte pagadora pela retenção na fonte do recolhimento do tributo não exclui a responsabilidade do beneficiário do respectivo rendimento de sujeitá-lo a tributação na declaração de ajuste anual, conforme Súmula do CARF nº 12, em vigor desde 22/12/2009.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pelo Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo da exigência à omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, nos montantes de R\$ 25.246,89, R\$ 3.326,29 e R\$ 36.989,87, assim como os honorários advocatícios arbitrados, nos valores de R\$ 28.403,28, R\$ 33.718,80 e R\$22.685,70, relativo aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, respectivamente, bem como excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão aplicada de forma concomitante com a multa de ofício. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que provia parcialmente o recurso em menor extensão, afastando a exigência da multa isolada, tão somente, sobre os rendimentos recebidos de pessoa física excluídos pela decisão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Redador Designado

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga - Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Rafael Pandolfo e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Pedro Anan Júnior e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 660 a 668 - volume III, integrado pelos demonstrativos de fls. 652 a 659 - volume III, pelo qual se exige a importância de R\$53.235,19, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, anos-calendário 1997, 1998 e 1999, acrescida de multa de ofício 75% e juros de mora, bem como a Multa Isolada no valor de R\$12.366,59.

DA AÇÃO FISCAL

Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 662 a 668 - volume III e ao Termo de Verificação Fiscal de fls. 637 a 651 - volume III, verifica-se que foram apuradas as seguintes infrações, apuradas nos anos-calendário 1997, 1998 e 1999:

1. Omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa jurídica sem vínculo empregatício, recebidos a título de honorários advocatícios (quadro resumo à fl. 650 – volume III);
2. Omissão de rendimentos do trabalho recebidos de pessoa física sem vínculo empregatício, recebidos a título de honorários advocatícios (quadro resumo à fl. 649 – volume III);
3. Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, conforme demonstrativo à fl. 641;
4. Multa Isolada de 75% sobre o valor do carnê-leão incidente sobre os rendimentos omitidos recebidos de pessoa física.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou, a impugnação de fls. 674 a 716 - volume III, instruída com os documentos de fls. 717 a 765 - volume III e 768 a 845 - volume IV, cujo resumo se extraí da decisão recorrida (fl. 859 a 866 - volume IV):

1 – “**REQUER: em caráter preliminar**, seja anulado todo o processo administrativo fiscal, inclusive a fiscalização que o originou, desde o seu primeiro ato, haja vista a subtração de documentos ter tornado imprestáveis todas as provas que permitiriam as Senhoras Fiscais lançar de ofício o crédito tributário”.

Transcrevo abaixo trecho representativo das argumentações desenvolvidas pelo interessado:

Fl. 675.

Mesmo respondendo a todas as informações e fornecendo todos os documentos disponíveis, as Autuantes resolveram importunar os clientes do Impugnante (pessoas físicas e jurídicas), com intimações por escrito e verbais (pessoais e por telefone), fato que denota o lado arbitrário que marcou a fiscalização.

[...]

Fl. 679

O componente principal que serviu de elemento de convicção era o conjunto de documentos encaminhados pelos clientes do Impugnante às senhoras Auditoras Fiscais. De um total de 56 pessoas, até onde temos informação, pois podem ser mais, apenas a minoria, 18 = 3,84% do total, tiveram suas respostas consideradas no processo. Essa ação de má fé tem a intenção de confundir o julgamento do processo, levando erroneamente a uma conclusão equivocada, a qual pretendiam que fosse dada ao universo de clientes.

Fl. 688

*Assim, **REQUER-SE**, em **CARÁTER PRELIMINAR**, a nulidade de todo o processo administrativo fiscal e do procedimento fiscalizatório que lhe deu origem, desde o seu primeiro momento, uma vez que a subtração de documentos patrocinada pelas Auditoras Fiscais da Receita Federal, Senhoras Aparecida Antonina Biguetti Nogara e Lucrecia Achy de Almeida, além de pedidos de esclarecimentos verbais, também levados ao extremo pelas Autuantes, viola todos os princípios que norteiam a administração pública e, via de consequência, torna nulo o resultado obtido a partir de provas viciadas e manipuladas.*

2 – “**No mérito**, que caso não acolhido que o auto de infração seja anulado, sejam excluídos do auto de infração todos os valores recebidos a título de honorários advocatícios nos processos judiciais perante a Justiça Federal, já que os mesmos tiveram o IRPF retido pela Fonte Pagadora na forma da Lei nº 8.541/92 c/c Resolução nº 48/98 do TRF/4ª Região, devendo os valores já retidos em todos os processos ser extirpados do lançamento, fato que não foi observado pelas Senhoras Fiscais;”

Neste tópico o interessado argumenta que os honorários que recebeu em decorrência do levantamento de Alvarás na Justiça Federal já sofreram retenção de IRF:

Fl. 689

Os alvarás fornecidos as Autuantes demonstram de forma muito clara, que todas as ações patrocinadas pelo Impugnante tiveram como Réus ou a União Federal ou o INSS. Assim, todos os créditos recebidos tiveram que ser solicitados por meio de precatório, em atenção ao artigo 100 acima transcrito.

Fl. 691

Portanto coisa inverossímil seria acreditar, em se tratando de atos e procedimentos chancelados pela Justiça Federal, Ministério Público Federal, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e pela Procuradoria Geral do INSS, que a obrigação tributária esculpida no artigo 46 da Lei nº 8.541/92, não tenha sido naturalmente cumprida “ex-ofício”.

Fl. 692

Percebe-se pelo acima exposto, que cabe à fonte pagadora a responsabilidade de reter na fonte o valor pago em decorrência de decisão judicial. Nestas condições, a preocupação das Senhoras Fiscais de saber qual o valor recebido a título de honorários advocatícios nas lides patrocinadas pelo Impugnante demonstra-se desprovida de interesse, já que a totalidade do

valor pago em juízo foi oferecida à tributação, em respeito às normas mencionadas anteriormente.

Fl. 693

*Assim, como primeiro mérito, **REQUER-SE** a essa Colenda Delegacia de Julgamento que exclua integralmente os valores lançados dos honorários auferidos em demandas patrocinadas junto ao Poder Judiciário Federal, haja vista os mesmos já terem sofrido a tributação na fonte, na forma da Lei nº 8.541/1992 combinado com a Resolução nº 48/1998.*

3 – “**Requer**, ainda, considerando que os documentos subtraídos demonstram valores recebidos a título de honorários inferiores aos utilizados pela fiscalização no ato de lançar o crédito tributário, que se aplique o disposto no artigo 112 e seus incisos do CTN, uma vez que na dúvida, a pena imposta deve ser a menor em favor do Impugnante e, no caso em tela, a grande maioria dos documentos trazidos ao feito, demonstram que a tônica dos honorários tinha sua base em 10% e não no percentual declarado pelas Autuantes;”

Fl. 695

É evidente que se não utilizassem este estratagema, as provas surgidas e decorrentes do procedimento investigatório, revelariam de forma meridiana que cada contrato de prestação de serviços guarda peculiaridades, seja decorrente do volume de serviço oriundo do cliente empresa, seja porque as pessoas físicas vieram em bloco e negociaram um percentual reduzido da verba honorária, seja pelo aspecto da massificação do tema e pacífica jurisprudência dos tribunais e que impediria cobrar acima da concorrência existente, e por aí segue. Além disso, cada causa é uma causa.

As Autuantes tabularam dezoito (18) nomes, para generalizar a existência de um “modus operandi”, dentro de um universo superior a mais de 468 clientes.

*Acontece que **ficou provado** ter havido investigação sobre outros 38 clientes, pessoas físicas e jurídicas.*

Se todos os contribuintes intimados tivessem sido tabulados, ficaria evidenciada a realidade vivida pelo profissional, que ajusta caso a caso os contratos de prestação de serviços.

[...]

Como a maioria esmagadora dos clientes pesquisados reconheceu que pactuaram em percentuais fixados pelo juiz na sentença, aqueles outros casos em que o valor tenha sido diferente, por razões diversas, não deveriam ser a bússola do lançamento fiscal. Se a maioria firma numa linha, não se pode desprezar a informação, para constituir um crédito tributário com base na exceção a regra. Além disso, se as Autuantes pesquisaram, não podem desconsiderar o resultado da pesquisa. Não se trata de um poder discricionário.

*O “modus operandi” das Senhoras Fiscais não encontra previsão legal, já que levantamento quantitativo por espécie, nos termos do artigo 41 da Lei nº 9.430/96, se aplica especificamente ao levantamento por espécie das **quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.***

*Assim, na fábrica de vinagre pode-se contar o número de tampinhas, garrafas, caixas de papelão, recebidas e em estoque, para aferir a saída de produtos acabados, pelas diferenças encontradas em confronto ao livro de inventário. A previsão legal estende-se também às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda. Portanto, **escritório de advogado não pode ter idêntico tratamento tributário**. Assim, conclui-se que o “modus operandi” das Auditoras Fiscais é ilegal!*

4 – “**Requer** seja cancelada a multa exigida isoladamente, por indevida, visto que foi lançada em bases falsas, seja quanto ao percentual de honorários, como também por não abater valores retidos e recolhidos, por ocasião do levantamento dos alvarás judiciais, desconsiderando os DARF’s acostados e os demais procedimentos realizados pela s fontes pagadoras e pela própria Justiça;”

Fl. 706

Formularam este raciocínio face à convicção de que haveria honorários recebidos, através de sentença judicial, os quais não foram tributados. Não há prova de haverem pesquisado individualmente nos Alvarás de Levantamento, se no todo ou em parte, ocorreu retenção e recolhimento da fonte pagadora. O impugnante já expôs exaustivamente a legislação de regência em tópico acima, que cabe a fonte pagadora reter o imposto devido. Também é possível constatar que existem precatórios, cujos Alvarás de Levantamento estão acompanhados de DARF’s de pagamento do imposto, cuja retenção demonstra o procedimento adotado pelo Poder Judiciário e que as Autuantes desconsideraram indevidamente. Há casos em que a União ou o INSS retinha o imposto devido quando efetuavam o depósito em juízo e outros em que a própria justiça, por determinação do Juiz da Vara Federal, promovia o recolhimento do imposto. Realmente os números do lançamento fiscal, não são confiáveis.

A multa exigida isoladamente, também não é cabível, visto que o trabalho fiscal levitou, ao utilizar como base de cálculo os honorários de 30%. [...]

Fl. 707

Vale, ainda, lembrar o Acórdão nº 104-18215 da E. 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em sessão de 21.08.2001, aqui transcrito apenas na parte aplicável:

“PENALIDADES – MULTA ISOLADA – A penalidade isolada a que se reporta o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 não pode ser exigível no mesmo lançamento de ofício de tributo e penalidade de ofício.”

5 – “**Requer** o cancelamento total da exigência sobre depósitos bancários, inclusive os seus acréscimos, tendo em vista a demonstração clara de que o contribuinte teve recursos suficientes e comprovados para tais depósitos;”

Fl. 707

*Excluindo-se os créditos bancários comprovados com documentos específicos, originados em liberação de alvarás pelo Judiciário Federal, resgates de aplicações e poupança, transferências de outras contas do contribuinte, retiradas de lucros na APIL, empresa da qual é sócio, cobranças para clientes e salários e proventos, **todos comprovados**, os restantes em cada ano tiveram a sua origem com recursos próprios da movimentação financeira cuja disponibilidade demonstramos no quadro **de origens e aplicações (Doc. 27 (1997), Doc. 28 (1998) e Doc. 29 (1999))**. [...]*
(segue quadro)

Vale lembrar que em cada ano o valor que restou a ser justificado com a movimentação financeira é bem menor do que o valor-teto estabelecido no art. 849 do Decreto nº 3.000/99.

Na fl. 708 assevera que, em cada ano, o montante da movimentação bancária que restou a ser justificado é bem inferior ao teto estabelecido no art. 849 do Decreto nº 3.000/1999. Transcreveu a ementa do Acórdão nº 104-18215 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, de 21/08/2001, que segue:

IRPF – RENDA PRESUMIDA – DEPÓSITOS/CRÉDITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – Na aplicação da hipótese de incidência tributária de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não são tributáveis, como renda presumida, valores, ainda que considerados de origem não comprovada, cujo montante anual seja igual ou inferior ao estabelecido no dispositivo legal.

Na fl. 709 o interessado faz referência ao modo como ocorrem as retiradas de lucros da empresa Apil Investimentos Ltda., e assevera:

Algumas vezes esses cheques, após a retirada de lucros, são depositados na conta bancária do sócio retirante, sem que tivesse havido, no passado, o devido cuidado de anotar os dados de tais cheques.

Na fl. 710 desenvolve raciocínio que culmina da seguinte forma:

[...] Assim, se o caixa do mês apresenta sobra suficiente para os depósitos efetuados, ou seja, se o volume dos ingressos é maior do que o volume dos desembolsos, não há porque pressupor que o dinheiro utilizado para um depósito específico seja decorrente de omissão de receita.

Faz referência à documentação entregue à fiscalização, e às planilhas que instruem a peça de impugnação, alegando estar comprovada a origem dos depósitos. Também afirma que depósitos bancários efetuados em moeda corrente independem de comprovação de origem, devido ao curso forçado da moeda.

Fl. 712

A partir do advento da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em função da forma de apuração ser mensal, é necessário que a análise de valores atenda também a esta periodicidade.

Lei nº 7.713, 22.12.1988.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. (destaque nosso).

O saldo de disponibilidade em cada período transfere-se para o período seguinte. Este entendimento está pacificado na jurisprudência. O Acórdão nº 431, de 02 de maio de 2002, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Rio de Janeiro II, contém a seguinte:

EMENTA: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. Considera-se como não impugnada a parte do lançamento com a qual o interessado concorda. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO MENSAL. BASE DE

CÁLCULO ANUAL. Os acréscimos patrimoniais são apurados mensalmente, considerando-se o saldo de disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente na determinação da base de cálculo anual do tributo, não cabendo lançamento com base em fluxo anual de caixa. ...” (transcrição parcial e destaque nosso)

6 – “**Requer** se determine a DRF de Itajaí, SC, a juntada das cópias dos termos de intimação fiscal, MPF – Extensivo, e das respectivas respostas, dos treze (13) contribuintes aqui nomeados e que, face o lapso exíguo de tempo, não foi possível contatá-los pessoalmente, a fim de juntar a prova documental da subtração dos citados documentos nos autos;”

7 – “**Requer** com fundamento no Art. 105 do CPC, seja o presente processo julgado concomitantemente ao processo nº 10909.003305/2002-73, tendo em vista a sua conexão, pelo fato dos profissionais envolvidos advogarem em conjunto;”

Ainda merecem registro outros argumentos desenvolvidos pelo interessado através dos quais são contestados critérios e conclusões das autoridades lançadoras, bem como o próprio lançamento, como segue:

Recibos de Pagamento a Autônomo (RPA) – Item 4.2.3.a do Termo de Verificação Fiscal

Fl. 698

Dizem as autuantes neste tópico, que dez (10) clientes nomeados às fls. 08 do Termo de Verificação Fiscal, pagaram um percentual de 30,91% pelos serviços prestados. Como não ocorreu neste caso especifico preocupação das fiscais em indagar do contribuinte a razão, o motivo do desinteresse só pode residir no fato de que a verdade pouco estava importando, no encaminhamento da fiscalização. Em outras palavras, esclarecida a justificativa àquela porcentagem, faltaria o mote procurado para lançar o crédito tributário.

Examinados os Alvarás de fls. 284 a 304, nota-se de maneira cristalina, que todos os beneficiários são pessoas residentes na cidade de Caçador, Estado de Santa Catarina, localidade sob jurisdição da Justiça Federal de Joaçaba/SC. Olhando um mapa catarinense, torna-se possível verificar, que entre Itajaí/SC, onde fica o escritório do autuado e aquelas cidades, ida e volta, há mais de 1.000 (um mil) quilômetros de estradas, famosas pelo mau estado de conservação e por trágicos acidentes. Fica claro a qualquer pessoa bem intencionada, que o valor do serviço profissional, prestado em Itajaí ou a mais de 1.000 Km, não pode ter o mesmo preço. As autuantes que emitiram tantas intimações, pelas razões mais fúteis ou elementares, fugiram desta indagação, por que a verdade, como já dito, não interessava ao profícuo trabalho em curso (sic).

Assim, também neste exemplo invocado, faltou a verdade. Coisas desiguais devem ter tratamentos desiguais, por um elementar princípio de justiça.

Em seguida o interessado apresenta o tópico “Contratos Advocatícios”, alegando que não se prestam a provar o valor dos honorários pagos pelos clientes, pois as autoridades lançadoras teriam incorrido em diversos equívocos, apontadas na impugnação às fls. 699 a 703, sintetizadas abaixo:

Contratos Advocatícios – Item 4.2.3.b.1 do Termo de Verificação Fiscal

Livraria Blumenauense S/A – O interessado argumenta que a fiscalização intimou a Livraria Blumenauense S/A a apresentar contrato referente ao

processo nº 94.2003021-0 e comprovar com documentos hábeis e idôneos, os valores pagos a título de honorários. Todavia, o síndico da Massa Falida omitiu resposta quanto ao pagamento de honorários e não pode precisar se a cópia do contrato localizado diz respeito à pendência referida (fl. 407).

Mário César Leal Scherer – O interessado reconhece que o cliente envia carta com cópias de contratos (fls. 409 e 415/17), mas argumenta que o cliente silenciou sobre o recebimento dos valores constantes nos Alvarás Judiciais. O interessado faz menção ao elevado índice de inflação e da ocorrência de diversos planos econômicos, verificados na época dos contratos (1988 e 1990), e do momento da liberação das quantias (1997 e 1999) já sob a égide do Plano Real. Por fim argumenta que não foram anexadas provas do valor efetivamente pago ao advogado.

Organização Leon Reich Ltda. – Faz referência ao conteúdo da intimação e cita a documentação apresentada em resposta, contida nas fls. 418 a 424, e conclui:

Ora, se o alvará era de R\$2.074,92, o crédito do cliente não poderia ser de R\$601,92, salvo se os honorários fossem superiores a 70%. Além disso, alvará levantado em 1997 e pagamento ao cliente em 2001, após quatro anos, se revela estranho. A visível inconsistência de números, datas, percentagens, revela como imprestável a prova produzida e evidencia a incongruência do trabalho fiscal realizado.

Promenac Locação de Veículos Ltda. – O interessado argumenta que não há nos autos um expediente respondendo a intimação de fl. 425, porém na fl. 432 consta um recibo que se refere ao processo objeto da intimação e também a outro, que não consta do questionamento oficial. Prossegue tentando demonstrar haver inconsistência no percentual relativo aos honorários, calculados pela divisão do valor registrado no citado recibo pelo o valor levantado. Ainda argumenta que Alvarás levantados em 1998 e 2001 representam situações distintas, e que valores levantados no ano-calendário de 2001 estão fora do período fiscalizado.

Sérgio Ângelo de Luca – O interessado registra que seu cliente foi intimado (fl. 434) a apresentar contrato e comprovante do valor pago a título de honorários, mas que exibiu apenas uma declaração pessoal (fl. 439). Entende que seria indispensável a apresentação de documento formal, como cópia de cheque ou correspondência individual. Além disso, aponta divergência entre o valor que seria decorrente da aplicação do percentual de 30% a título de honorários e o valor declinado.

Wilson Mendonça – Nas palavras do interessado (fl. 702):

Na forma já exposta foi intimado (fls. 441), respondeu (fls. 445) juntando cópia do contrato celebrado em 1989, todavia, não apresentou documento hábil e idôneo quanto ao pagamento que teria feito ao advogado. Nem citou quantia paga. Nem a época em que isto ocorreu. Como se verifica, nada conclusivo, nada documental, exceto o desejo das autuantes em lançar sem prova material.

Cláudio Beduschi – Nas palavras do interessado (fl. 703):

Dentro do mesmo “modus operandi” as fiscais intimaram (fls. 447) e tiveram resposta (fls. 452), a qual declara que o cliente sacou da Caixa Econômica

Federal, a quantia de R\$3.920,29, através de uma guia de retirada, que se encontra em anexo (fls. 453).

Como se verifica, não há qualquer vinculação daquele saque com o autuado. Não se pode aceitar como prova hábil e idônea, a existência de um depósito bancário em nome do cliente, que não guarda qualquer identidade ou vínculo com o advogado contratado. Não há prova que vincule, pelo depósito, o profissional ao cliente!

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação do contribuinte, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis (SC), julgou procedente em parte o lançamento, proferindo o Acórdão nº 07-8.149 (fls. 854 a 903 - volume IV), de 14/07/2006, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

RENDIMENTOS OMITIDOS – Os rendimentos comprovadamente omitidos na declaração de ajuste, detectados em procedimentos de ofício, serão adicionados à base de cálculo declarada para efeito de cálculo do imposto devido, aplicando-se multa de ofício sobre a diferença de imposto apurado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS. VERIFICAÇÃO POR AMOSTRAGEM. – A certificação do percentual de honorários advocatícios pactuado entre o advogado e seus clientes pode ser obtida através de verificação por amostragem, selecionando-se, casualmente, contratos de prestação de serviços firmados entre as partes; se a natureza dos serviços prestados é a mesma, e todos contratos analisados indicarem o mesmo percentual pactuado a título de honorários advocatícios, nada obsta que o mesmo índice seja aplicado aos demais contratos, para fins de mensuração dos rendimentos omitidos, principalmente se outros elementos dos autos conduzirem à mesma conclusão.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

RETENÇÃO DO IMPOSTO PELA FONTE PAGADORA. INOCORRÊNCIA – Apenas os valores comprovadamente retidos pela fonte pagadora podem ser abatidos na apuração do imposto resultante de lançamento de ofício no qual se tenha verificado omissão de rendimentos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

ABRANDAMENTO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. – Por força da retroatividade benigna, aplica-se a lei

a fatos pretéritos não definitivamente julgados quando esta lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Por força do princípio da retroação benigna, previsto no art. 106 do Código Tributário Nacional, a decisão de primeira instância reduziu o percentual da Multa Isolada de 75% para 50%.

DO RECURSO

Cientificado do Acórdão de primeira instância, em 15/08/2006 (vide AR de fl. 906 - volume IV), o contribuinte apresentou, em 05/09/2006, tempestivamente, o recurso de fls. 907 a 914 - volume IV, no qual ratifica integralmente os termos de sua impugnação e argüi a nulidade da decisão de primeira instância com os argumentos que a seguir resume-se:

1. Em relação ao voto vencido, o recorrente afirma que:
 - ainda que alguns itens sejam passíveis de contestação, não se pode negar que o relator procurou analisar cada ponto da impugnação com a serenidade que a função recomenda, objetivando alcançar o fim maior, que é a tutela jurisdicional administrativo-fiscal. Contudo sua peça seria impecável se o referido julgador não tivesse diligenciado, como demonstra às fls. 874 e 875 – volume IV do julgamento, ao discorrer sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte, sem que o contribuinte tivesse sido cientificado da diligência ou de seu resultando, cerceando seu direito de defesa;
 - o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que pode o julgador, para formar sua convicção, determinar a realização de diligências, com o fito de clarear pontos que julga impreciso ou obscuro. Entretanto, a lei não lhe faculta o direito de ele próprio, na condição de julgador, realizar diligências. Cita doutrina para corroborar seu entendimento. Menciona Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes sobre preterição do direito de defesa e obtenção de prova ilícita;
 - conclui afirmando que, tivesse o voto do relator sido acolhido, a decisão de primeira instância deveria ser anulada, já que houve cerceamento ao direito de defesa do recorrente, na medida em que o julgador realizou diligências em afronta ao que dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, influenciando diretamente em seu voto, sem que o recorrente tivesse sido notificado da mesma ou do seu resultado.
2. Por outro lado, o voto vencedor *“demonstra ser um libelo em favor da sras. Fiscais, mesmo cientes de que as mesmas ocultaram documentos que, sabidamente, se contrapunham à tese por elas defendida”* (fl. 910 – volume IV).
3. Alega que as peças documentais trazidas aos autos pelo recorrente merecem fé, já que são hábeis e idôneas, pois se trata de respostas que diversos clientes deram às senhoras Fiscais, em atenção a expedientes por elas enviados.
4. Acrescenta que em sua impugnação demonstrou que, de um universo de clientes superior a 468 pessoas, entre pessoas jurídicas e físicas, foram encaminharam cartas para 56 clientes com a mesma indagação, porém apenas as 18 respostas de interesse da fiscalização teriam sido juntadas. Afirma que as 38 respostas que apresentaram

argumentos favoráveis ao recorrente teriam sido sumariamente destruídas, já que nunca chegaram a ser anexada aos autos. Se não tivesse solicitado aos clientes uma cópia da resposta encaminhada à Fazenda Nacional, jamais teria conseguido provar por meio de documentos hábeis e idôneos, a ocultação de tais documentos em flagrante prejuízo ao contribuinte.

5. O recorrente não questiona o direito da fiscalização realizar amostragens para ter uma análise dos valores recebidos dos clientes. O que não se admite é que o resultado da amostragem tenha sido manipulado para assegurar um lançamento maior e irreal. Cita jurisprudência administrativa.
6. Assim, pelo princípio da legalidade a que estão sujeitos, não poderiam os julgadores de primeira instância que acolheram o voto vencedor para desqualificar a prova trazida pelo recorrente com o intuito de defender o trabalho fiscal, sabendo que eivado de vícios insanáveis e nulidade flagrantes. Aduz que a lógica seria determinar a baixa dos autos para diligências suplementares de maneira a extrair toda a dúvida que existia e, só então, julgar. Cita jurisprudência administrativa sobre a questão probatória para fundamentar seus argumentos.
7. Diante de todo o exposto, o contribuinte requer que (fl. 914 – volume IV):
 - a. *reforme a decisão "a quo" anulando-a, já que o voto vencedor não aceitou as provas carreadas ao processo pelo Recorrente, mesmo cientes de que tais provas eram fruto de diligências realizadas pela própria Fazenda Nacional;*
 - b. *não se acolha o voto vencido, ainda que o sr. Relator tenha sido sereno em suas considerações, já que a diligência realizada por ele afronta o artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972 e o princípio do contraditório e da ampla defesa;*
 - c. *anule todo o processo administrativo fiscal, inclusive a fiscalização que o originou, desde o seu primeiro ato, haja vista a subtração de documentos ter tornado imprestável todas as provas que permitiram as Sras. Fiscais, lançar de ofício o crédito tributário;*
 - d. *sejam excluídas do auto de infração e da decisão de primeiro grau, todos os valores recebidos a título de honorários advocatícios nos processos judiciais perante a Justiça Federal, já que os mesmos tiveram o IRPF retido pela Fonte pagadora na forma da Lei nº 8.541/92 c/c Resolução nº 48/98. Caso não seja acolhido, que o auto de infração seja anulado para que seja extirpado do lançamento os valores já retidos em todos os processos, fato que não foi observado pelas Sras. Fiscais, o que representa uma bi tributação, confisco e enriquecimento ilícito;*
 - e. *finalmente, como os documentos subtraídos demonstram que os valores recebidos a título de honorários são inferiores aos utilizados pela fiscalização no ato de lançar o crédito tributário, que se aplique o disposto no artigo 112 e seus incisos do CTN, uma vez que na dúvida, a pena imposta deve ser a menor em favor do Recorrente e, no caso em tela, a grande maioria dos documentos trazidos ao feito pelo contribuinte, demonstrar que a tônica dos honorários era sua fixação em 10% e não no percentual declarado pelas Autuantes.*

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 01, sorteado e distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 10/09/2008, veio numerado até à fl. 925 - volume IV (última).

DA DILIGÊNCIA

Na sessão de 04/02/2009, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu converter o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 106-01.464 (fls. 926 a 939 – volume IV), para que a fiscalização:

- a. informasse o total de clientes do contribuinte que foram intimados e o total de respostas recebidas;
- b. relacionasse o nome de todos os clientes intimados, anexando cópia do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo, indicado para quais deles obteve resposta e, neste caso, anexasse cópia da mesma.

Em resposta (fls. 949 e 950 – volume IV), a autoridade fiscal, consultado o dossiê arquivado a época dos fatos na Delegacia da Receita Federal em Itajaí (SC) em nome do contribuinte, constatou que foram emitidas 104 intimações, sendo 83 contribuintes intimados, dos quais 74 responderam, e 21 não foram localizados. Foi elaborada a tabela com as intimações realizadas cujas cópias e respostas, que não havia sido anteriormente anexadas, foram juntadas nos anexos IV e V (fls. 761 a 1128), criado em função da diligência solicitada.

Cientificado do resultado da diligência, o contribuinte apresentou a resposta (fls. 953 e 954 – volume IV) na qual requer a desistência parcial do recurso, nos seguintes termos:

- permanece o litígio em relação à omissão de rendimentos caracterizado por depósitos bancários de origem não comprovada, à retenção do imposto pela fonte pagadora e à multa isolada;
- quanto à omissão de rendimentos referente aos contratos de prestação de serviços advocatícios, reconhece a importância de R\$24.314,68, conforme planilha anexa (fl. 959 – volume IV), elaborada com base no documento de fl. 613 – volume III, juntando cópia dos DARF referentes ao imposto recolhido para cada ano-calendário (fls. 960, 962 e 964 – volume IV), de acordo com cálculo elaborado às fls. 961, 963, 965 e 966 – volume IV;
- o rendimento lançado pela fiscalização é igual a 50% do faturamento do escritório de advocacia que o contribuinte mantém com seu irmão, Ricardo de Borba Mussi, em cujo nome foram tributados os outros 50%, conforme lançamento consubstanciado no processo nº 10909.003305/2002-73, o qual já foi julgado, conforme Acórdão nº 102-48.361, de 29.03.2007, existindo recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Voto Vencido

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Limites do litígio

Inicialmente, importa precisar a matéria a ser apreciada por este Colegiado, tendo em vista a desistência parcial do recurso. Permanece em litígio as infrações relacionadas à omissão de rendimentos caracterizado por depósitos bancários de origem não comprovada e à multa isolada incidente sobre os rendimentos omitidos recebidos de pessoa física, assim como parte da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física e jurídica, referente a prestação de serviços advocatícios.

De acordo com a tabela apresentada pelo recorrente (fl. 959 – volume IV), em relação à omissão de rendimentos referente a honorários advocatícios, são contestados os valores arbitrados pela fiscalização (honorários de 20%), concordando-se com a parcela referente aos honorários de sucumbência (10%) e aqueles apurados materialmente por meio da documentação apresentada, conforme a seguir discriminado:

Mês	Rendimentos recebidos de Pessoa Física			Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica			Total não impugnado
	Sucumbência 10%	Honorários com documento	Total PF	Sucumbência 10%	Honorários Com documento	Total PJ	
jan/97	40,81		40,81	396,29		396,29	437,10
mai/97	2.151,51	809,85	2.961,36	342,52		342,52	3.303,88
jun/97	186,58		186,58	1.098,72		1.098,72	1.285,30
jul/97	1.971,30		1.971,30	187,87		187,87	2.159,17
ago/97	234,44		234,44	47,05		47,05	281,49
set/97	1.825,76		1.825,76	27,25		27,25	1.853,01
out/97	218,17		218,17	1.130,57		1.130,57	1.348,74
nov/97	1.036,06		1.036,06	1.678,20		1.678,20	2.714,26
dez/97	1.376,31	441,80	1.818,11	570,81	1.348,25	1.919,06	3.737,17
Total/97	9.041,04	1.251,65	10.292,59	5.479,38	1.348,25	6.827,63	17.120,12
jan/98	573,10	488,54	1.061,64			0,00	1.061,64
mar/98	295,43		295,43			0,00	295,43
abr/98	1.153,87		1.153,87	156,80		156,80	1.310,67
mai/98	1.026,49		1.026,49	27,18		27,18	1.053,67
jun/98	3.397,74	1.078,51	4.476,25	268,25	1.468,30	1.736,55	6.212,80
jul/98	1.460,79		1.460,79	152,41		152,41	1.613,20
ago/98	2.714,10	1.873,91	4.588,01	293,31		293,31	4.881,32
set/98	1.542,77	908,05	2.450,82	521,38		521,38	2.972,20
out/98	1.186,61		1.186,61	914,66		914,66	2.101,27

Mês	Rendimentos recebidos de Pessoa Física			Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica			Total não impugnado
	Sucumbência 10%	Honorários com documento	Total PF	Sucumbência 10%	Honorários Com documento	Total PJ	
nov/98	841,79	359,25	1.201,04	347,72	480,02	827,74	2.028,78
dez/98	151,71		151,71			0,00	151,71
Total/98	14.344,40	4.708,26	19.052,66	2.681,71	1.948,32	4.630,03	23.682,69
jan/99	214,54		214,54			0,00	214,54
fev/99	221,08		221,08			0,00	221,08
mar/99	353,38		353,38	68,05		68,05	421,43
mai/99	702,85		702,85			0,00	702,85
jun/99	148,76		148,76	105,66		105,66	254,42
jul/99	689,63		689,63	831,11		831,11	1.520,74
ago/99	1.753,28		1.753,28	2.092,20	3.773,54	5.865,74	7.619,02
set/99	228,85		228,85			0,00	228,85
out/99	1.912,25		1.912,25	247,61		247,61	2.159,86
nov/99	217,44		217,44		253,07	253,07	470,51
dez/99	1.204,98		1.204,98			0,00	1.204,98
Total/99	7.647,04	0,00	7.647,04	3.344,63	4.026,61	7.371,24	15.018,28

2 Nulidade da decisão de primeira instância

O recorrente suscita a nulidade da decisão de primeira instância pelos seguintes motivos: (i) o relator teria realizado diligência em afronta ao que dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972, influenciando diretamente em seu voto, sem que o Recorrente tivesse sido notificado da mesma ou do seu resultado; (ii) os julgadores que acolheram o voto vencedor teriam desqualificado a prova trazida pelo contribuinte para defender o trabalho fiscal, o qual estaria eivado de vícios insanáveis e nulidades flagrantes, quando, no seu entender, deveria ter sido determinada a baixa dos autos para diligências suplementares.

Quanto ao **item i** (realização de diligência em afronta ao art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972), importa transcrever o trecho do voto do relator mencionado pelo contribuinte:

Não cabe razão ao interessado, pois não houve comprovação de que os honorários (sucumbência) que recebeu por ocasião do levantamento dos Alvarás Judiciários tenham sofrido a incidência do Imposto de Renda na Fonte. Os registros da Secretaria da Receita Federal demonstram o contrário.

Nas fls. 849 a 853 juntei telas do Sistema IRF Consulta e do Sistema SIEF, que retratam o IRRF informado pelas fontes pagadoras por meio de DIRF relativas aos anos-calendário 1997, 1998 e 1999. Pode-se perceber que as fontes pagadoras não informaram as alegadas retenções.

Como se sabe, os julgadores de primeira instância tem acesso a diversos sistemas da RFB. Os documentos juntados às fls. 849 a 853 – volume IV dão conta de que não existem nos registros do Brasil informações referentes a IRRF sobre os

honorários de sucumbência, como alegado pelo contribuinte. Como adiante se verá em tópico específico, o ônus de comprovar a retenção do imposto de renda é do contribuinte, o que não ocorreu. No caso, o julgador foi apenas zeloso em se certificar se existiam informações das fontes pagadoras quanto à retenção do imposto de renda, o que, em caso, afirmativo representaria uma prova a favor do contribuinte. Dessa informa, entendo que o fato de não ter sido dada a oportunidade ao contribuinte de se manifestar quanto a esses documentos juntados não lhe causou qualquer prejuízo.

No que se refere à jurisprudência mencionada, além de estas decisões não terem caráter vinculante, valendo apenas entre as partes, cabe ressaltar que as situações nelas descritas não se aplicam ao caso em questão.

Destarte, entendo que não restou caracterizado o cerceamento do direito de defesa do contribuinte a juntada dos extratos de consulta pelo julgador *a quo*.

No que se refere à alegação de desqualificação da prova trazida pelo contribuinte para defender o trabalho fiscal (**item ii**), não se vislumbra, mais uma vez, o alegado cerceamento do direito de defesa.

O contribuinte argüiu na peça impugnatória, como preliminar de nulidade do lançamento, o fato de que o percentual de honorários advocatícios foi arbitrando levando em consideração apenas parte das respostas às intimações feitas a seus clientes, sem que fosse anexada a maioria delas. No seu entender, as provas apresentadas pela fiscalização estariam viciadas.

Apreciando os argumentos levantados em preliminar, assim se manifestou o relator, no que foi acompanhado pelos demais integrantes daquele colegiado (fl. 868 – volume IV):

Em verdade, as argumentações do interessado demonstram sua discordância com os critérios que envolvem a aplicação de amostragem para determinação de um padrão de relacionamento com seus clientes, que levou ao entendimento de que haveria uma parcela de honorários contratada entre as partes no percentual de 20%, além da parcela relativa à sucumbência, que não teria sido oferecida à tributação. Trata-se, de questão repleta de nuances que vão desde o tamanho da amostra, sua composição, a natureza dos documentos e informações colhidas, a relação destes com os processos informados pelo interessado em sua Relação Pormenorizada, até os documentos que deveriam ter sido anexado aos autos. O interessado manifesta-se contra diversos aspectos dos critérios adotados pelas autoridades lançadoras.

Assim, o que se tem é um questionamento dirigido contra critérios adotados pelas autoridades lançadoras que alcança apenas parte do crédito tributário exigido, que envolve diversas particularidades e reclama análise detida, mas que, independente da conclusão a que se chegue, não macula outras parcelas do lançamento em estudo.

Nessas condições, entendo que não há o que se falar em nulidade do lançamento, posto que apenas parcela do mesmo pode ser alcançada pelo vício alegado pelo interessado, que envolve critérios relativos a levantamento feito por amostragem, devendo a questão ser adequadamente analisado no mérito.

Quanto à argumentação trazida pelo interessado de que as autoridades lançadoras teriam cometido excessos na obtenção de informações requeridas a seus clientes, não há como acolhê-la. É que a legislação autoriza os Auditores Fiscais da Receita Federal a requisitarem informações de interesse tributário, conforme estabelecem os arts. 844, 927 e 928, entre outros, do Decreto nº 3.000, de

26/03/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Além disso, pelos elementos disponíveis nos autos, não se verifica nenhuma manifestação de constrangimento ou desconforto por parte das pessoas que prestaram informações à fiscalização. Deve ainda ser frisado que as informações requeridas estão restritas às relações de interesse da Administração Tributária ocorridas entre o interessado e seus clientes.

O voto vencedor por sua vez, não deixou de aferir as provas trazidas pelo contribuinte, como se observa no trecho final da análise do arbitrado adotado pela fiscalização (fls. 897 e 898 – volume IV):

Ainda que o tamanho da amostra não seja significativo em relação à população, se as respostas obtidas forem ao encontro de evidências coletadas por meio de outros processos de investigação, desnecessário se faz estender o procedimento no sentido de selecionar itens adicionais para análise.

Por outro lado, as respostas não satisfatórias, que não atendem ao objetivo pretendido pelo auditor, como no caso de tão-só declarações das partes interessadas, desacompanhadas de documentos hábeis e idôneos que as comprovem, podem ser desprezadas, sem que isso traga qualquer prejuízo à inferência decorrente das respostas consistentes e satisfatórias. No caso em concreto, esta situação ocorreu, por exemplo, em relação às declarações de clientes do interessado às folhas 721, 725, 729, 731, 738, 742, 744, 750, 755 e 764.

Ademais, mesmo que fossem aceitas as referidas declarações, iriam elas de encontro às alegações do defendente, quando afirma que teria recebido somente os honorários de sucumbência à proporção de 10% (dez por cento) dos valores constantes dos Alvarás de Levantamento. Ora, se os clientes afirmam que acordaram honorários de 10% (dez por cento) e recebiam do advogado a importância líquida deste percentual, obviamente que os referidos honorários não são os fixados em sentença, haja vista que as sucumbências são suportadas pela parte perdedora, e não pela vencedora. Não é outra a conclusão a que se pode chegar, pois, do contrário, estaria a parte vencedora suportando as sucumbências, o que não condiz com a realidade.

O resultado do julgamento pode não ter sido o esperado pela defesa, porém os argumentos e provas trazidos pelo contribuinte foram devidamente apreciados, quer seja como preliminar quer seja como mérito.

Ora, o fato de uma preliminar ser rejeitada ou de uma prova não ser aceita como suficiente para afastar a infração imposta não acarreta a nulidade da decisão de primeira instância. A simples contrariedade do recorrente com a motivação esposada no acórdão guerreado não constitui qualquer vício material capaz de incorrer em sua plena desconsideração, até porque o livre convencimento do julgador administrativo encontra-se resguardado pelo art. 29, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nestes termos, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau.

3 Nulidade do procedimento fiscal

O recorrente argúi a nulidade do lançamento alegando que o componente principal que serviu de base o lançamento era um conjunto de documentos encaminhados por seus clientes à fiscalização, os quais, de um total de 56 pessoas, apenas a minoria, 18, tiveram

suas respostas consideradas no processo com a intenção de confundir o julgamento, levando a uma conclusão equivocada. Afirma que as 38 respostas que apresentaram argumentos favoráveis ao recorrente teriam sido sumariamente destruídas, já que nunca chegaram a ser anexadas aos autos, e que se não tivesse solicitado aos clientes uma cópia da resposta encaminhada à Fazenda Nacional, jamais teria conseguido provar por meio de documentos hábeis e idôneos, a ocultação de tais documentos em flagrante prejuízo ao contribuinte.

Conclui, assim, que o lançamento seria nulo, pois obtido a partir de provas viciadas e manipuladas.

Em análise do argüido, observa-se que a inconformidade do recorrente quanto à nulidade do feito fiscal atinge apenas parte do crédito apurado no presente Auto de Infração, qual seja aquela decorrente da aplicação do percentual de 20% sobre os valores indicados nos Alvarás de Levantamento Judicial, que teriam sido recebidas a título de honorários. Assim, cabe repisar o que já foi dito na decisão guerreada, caso a preliminar fosse acatada atingiria tão somente a parcela do lançamento a ela relacionada.

Quanto à alegação de que teria havido ocultação de provas e de que a fiscalização as teria manipulado de forma a obter o resultado por ela desejado, importa fazer uma breve retrospectiva dos fatos a fim de se compreender o que levou a fiscalização a arbitrar parte dos honorários advocatícios.

Conforme relato da fiscalização à fl. 640 – volume III, para comprovar a origem de diversos depósitos em suas contas bancárias, o contribuinte elaborou a relação pormenorizada, às fls. 349 a 368 – volume II, anexando cópia dos Alvarás de Levantamento e algumas sentenças prolatadas pela Justiça (Anexos 1 a 3 do presente processo), referente ao recebimento, em nome de seus clientes, de ações judiciais em virtude de sua atividade profissional, exercida em conjunto com seu sócio.

Consta à fl. 642 – volume III, que intimado e reintimado a apresentar cópia dos contratos advocatícios e documentos hábeis e idôneos que comprovassem os honorários recebidos, afirmou não possuir contratos, mesmo nos raros casos em que possam ter sido feitos. Mais adiante, à fl. 643 – volume III, relata a fiscalização que o contribuinte alegou recebia apenas honorários de sucumbência, com percentual de 5% ou 10%. Entretanto, conforme documentos apresentados pelo impugnante às fls. 377 a 397 – volume III (Recibos de Pagamento a Autônomo – RPA e Alvarás de Levantamentos), observa-se que houve pagamentos a título de serviços prestados (sucumbência + honorários contratados) em percentual superior a 30% do valor liberado, rendimentos estes tributados integralmente pelo contribuinte, como atesta a fiscalização à fl. 644 – volume III.

Diante da constatação material de recebimento de honorários em percentual superior a 30% do valor dos alvarás e das respostas evasivas do contribuinte, a fiscalização selecionou por amostragem alguns alvarás e intimou os beneficiários das ações a fim de averiguar qual o valor efetivamente recebido a título de honorários.

De fato, observa-se que foram anexadas aos autos no curso da ação fiscal, apenas 18 intimações e respectivas respostas (fl. 399 – volume II a fl. 608 – volume III), e que as respostas juntadas na impugnação não se encontravam nos autos (fl. 718 – volume III a fl. 809 – volume IV).

Entretanto, muito embora alegue o contribuinte que só teria conseguido as cópias das respostas por solicitação a seus clientes, verdade é que, à evidência do que dos autos consta, algumas delas foram encaminhadas pela própria fiscalização. A exemplo cite-se: as

respostas de fls. 732 e 733 – volume III e fls. 772 e 809 – volume IV foram encaminhadas junto com o Termo de Intimação Fiscal nº 5 (fls. 290 e 291 – volume II); e as respostas de fls. 752 a 756 – volume III e fls. 773 a 777 e 804 a 808 – volume IV, com o Termo de Intimação Fiscal nº 6 (fls. 369 a 370 – volume II). Observa-se ainda, que nem todas as respostas de clientes anexadas pelo contribuinte possuem o carimbo do protocolo de entrega na Receita Federal do Brasil, não se podendo ter certeza de que estas foram de fato apresentadas à fiscalização.

Nesse contexto, por meio da Resolução nº 106-01.464 (fls. 926 a 939 – volume IV), o julgamento do presente processo foi convertido em diligência a fim de fossem anexados aos autos os documentos relativos a todas as intimações feitas pela fiscalização no curso da ação fiscal.

Cientificado dos novos documentos acostados aos autos, o contribuinte não se manifestou sobre eles, limitando a desistir de parte do recurso interposto, conforme já esclarecido anteriormente neste voto.

Nesses termos, presentes nos autos todas as informações coletadas pela fiscalização não há que se falar em nulidade do lançamento, restando apenas analisar a validade do arbitramento feito, o que será abordado mais adiante, por se tratar de uma questão de mérito.

4 Depósitos bancários de origem não comprovada

Em obediência ao princípio da legalidade, há que se declarar, de ofício, a improcedência dessa parte do lançamento, para fins de corrigir o valor da omissão apurada, nos termos da legislação vigente.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, base legal do lançamento de omissão decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, previa, no caso de pessoa física, que o levantamento da omissão de rendimentos fosse feito excluindo-se os depósitos individualmente inferiores a R\$1.000,00, desde que no total não ultrapassem R\$12.000,00 num mesmo ano-calendário (inciso II, § 3º, do art. 42). Contudo, com o advento da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, tais limites foram aumentados para R\$ 12.000,00 e R\$ 80.000,00, respectivamente, produzindo seus efeitos a partir de janeiro de 1997 (art. 4º e 6º da Lei nº 9.481/1997).

Destarte, há que se julgar improcedente o total dos valores lançados a título de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, por não existirem valores superiores a R\$12.000,00 (vide demonstrativos de fl. 641 – volume III) e os totais anuais não superarem os R\$80.000,00 (R\$25.246,89, R\$3.326,29 e R\$36.989,97, nos anos-calendário 1997, 1998 e 1999, respectivamente), deixando-se, assim, de se apreciar os argumentos do contribuinte referente a essa infração por perda de objeto.

5 Honorários advocatícios

Conforme relatado no item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 642 a 650 – volume III), a omissão de rendimentos recebidos a título de honorários advocatícios foi dividida pela fiscalização em três parcelas: honorários de sucumbência (5% ou 10%, conforme informado pelo próprio contribuinte); honorários apurados a partir de documentos bancários ou

correspondência encaminhada pelo autuado; e honorários arbitrados em 20%, com base nas informações coletadas junto aos clientes do contribuinte.

Está em discussão apenas os honorários arbitrados, visto que o contribuinte desistiu do recurso em relação as duas primeiras parcelas.

Consta do Termo de Verificação Fiscal à fl. 643 – volume III, que o contribuinte alegou receber apenas os honorários de sucumbência, com percentual de 5% ou 10%, conforme relação pormenorizada por ele elaborada às fls. 349 a 368 – volume II.

A autoridade fiscal, entretanto, constatou que, em relação aos Recibos de Pagamentos a Autônomos – RPA apresentados pelo próprio contribuinte, o percentual recebido e devidamente declarado em relação aquelas ações judiciais foi de 30,91% (fl. 645 – volume III).

Assim, para fins de aferir o percentual de honorários efetivamente praticado, a fiscalização selecionou alguns alvarás que transitaram na conta bancária do recorrente e intimou os beneficiários das ações a apresentarem cópia do contrato firmado e comprovar os valores pagos pelo serviço prestado.

O arbitramento realizado pela fiscalização está baseado em 18 intimações, cujas cópias e respostas encontram-se anexadas às fls. 399 – volume II a fl. 608 – volume III.

Dessas intimações, sete clientes apresentaram contratos: Livraria Blumenauense S/A (fl. 408 – volume II); Mário César Leal Scherer (fls. 416 e 417 – volume II); Organização Leon Reich Ltda. (fl. 423 – volume II); Promenac Locação de Veículos Ltda (fl. 430 – volume II); Sergio Angelo de Luca (fl. 440 – volume II); Wilson Mendonça (fl. 446 – volume II); e Cláudio Beduschi (fl. 451 – volume II). Esses contratos seguem um padrão, em que está especificado, à exceto da Livraria Blumenauense, que os serviços profissionais objetivavam obter devolução de empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.288, de 23 de julho de 1988, estabelecendo honorários de 20% sobre o total dos valores efetivamente recebidos pelos contratantes (Cláusula 6ª). Ficou ajustado, ainda, um percentual de 10% ou 15% sobre o valor total da restituição, devida ao final, visando indenizar despesas de locomoção, diárias, viagens e despesas com honorários de outro advogado (Cláusula 7ª).

Onze clientes apresentaram cópia de documentos bancários e/ou correspondência encaminhada pelo contribuinte que, confrontados com os alvarás, permitiu identificar um percentual total de honorários que variou de 28,38% a 33,65%, conforme relacionado à fl. 647 – volume III.

Com base nesses resultados, a fiscalização concluiu que os honorários praticados pelo recorrente era de 20% do valor total do alvará, mais os honorários de sucumbência (10%), e estendeu este percentual a todas as ações relacionadas pelo contribuinte.

Não se discorda de que na ausência da apresentação dos contratos ou de outros documentos em que se pudesse evidenciar o valor dos honorários efetivamente recebidos pelo contribuinte era possível utilizar o arbitramento para fins de se estimar a omissão de rendimentos recebidos pelo contribuinte. Contudo, a fiscalização deveria observar alguns critérios para desprezar o resultado das intimações inicialmente realizadas.

De acordo com a resposta à diligência solicitada pela Sexta Câmara do Conselho de Contribuintes, a autoridade fiscal esclareceu que foram emitidas 104 intimações aos clientes do contribuinte, das quais 21 retornaram porque não foram localizados os destinatários. Das 83 intimações restantes, apenas 74 foram respondidas. De pronto, observa-se

que não foram consideradas para fins de arbitramento 56 intimações, as quais encontram-se acostadas nos Anexos IV e V, acompanhadas das respectivas respostas, sendo oportuno analisar seu conteúdo.

Dezenove respostas não trazem nenhuma informação adicional, uma vez que os intimados declaram não dispor mais da documentação relativa às ações judiciais nem recordar os percentuais pactuados. Restam, assim, 37 respostas de intimações, das quais, 34 são no sentido de que não havia contrato escrito e que o valor contratado era 10% ou o estabelecido pela justiça, reforçando o argumento da defesa.

No que se refere às demais respostas, existe uma que menciona o percentual de 15% (fl. 930 do Anexo IV); outra que afirma que o percentual contratado foi de 20%, porém o valor líquido que alega ter recebido corresponde ao total liberado pela justiça (fl. 1035 do Anexo V); e a última, pelos valores informados, o percentual pago teria sido de 35%. Para nenhuma dessas respostas foram apresentados documentos comprobatórios do pagamento dos honorários ou dos valores efetivamente recebidos.

Diante dos fatos acima relatados, o arbitramento dos honorários em 20%, além dos honorários de sucumbência, não se sustenta quando consideradas todas as intimações realizadas no curso do procedimento fiscal, uma vez que a maioria das resposta é contrária a conclusão pretendida pelo fisco.

Entendo, assim, que a tributação dos honorários no percentual de 20% só pode ocorrer no caso em que os contratos foram anexados aos autos. Convém lembrar que os honorários de sucumbência não foram arbitrados, uma vez que os valores foram obtidos a partir de relação fornecida pelo próprio contribuinte e que esta parte do lançamento não está mais em discussão.

O recorrente questiona, às fls. 699 a 703 – volume III, os contratados apresentados pelos clientes anteriormente mencionados, alegando, em síntese, que não foram comprovados o efetivo pagamento dos honorários ou foram apresentados comprovantes de depósitos bancários que nenhuma relação têm com os alvarás de levantamento judicial, dada a inconsistência de números, datas e porcentagens.

Ora, o total dos valores informados nos alvarás de levantamento, que serviram de base para o presente lançamento, transitaram na conta corrente do contribuinte, fato este incontestado, uma vez que ele próprio elaborou relação pormenorizada para fins de justificar os correspondentes depósitos. Considerando, ainda, que as respostas foram praticamente unânimes em afirmar que os honorários eram descontados diretamente pelo advogado, presume-se, assim, que os valores foram entregues líquidos ao clientes, sendo difícil crer que o contribuinte repassasse o valor integral para posteriormente exigir o pagamento do que lhe era devido.

Dessa forma, no que diz respeito aos honorários arbitrados em 20%, deve-se manter a tributação para aqueles clientes que apresentaram o contrato de prestação de serviços, conforme valores extraídos da relação pormenorizada elaborada pela fiscalização às fls. 614 a 636 – volume III, conforme abaixo discriminado:

Data	Nome	Valor do alvará		Participação do contribuinte	Folha do contrato (volume II)
		Total	20%		
29/10/1997	Promenac Locação de Veículos Ltda	413,58	75,20	37,60	430
29/10/1997	Livraria Blumenauense S/A	3.455,89	628,34	314,17	408
03/12/1997	Organização Leon Reich Ltda.	2,074,92	377,20	188,63	423
11/08/1998	Promenac Locação de Veículos	4.786,09	870,20	435,10	430
11/08/1998	Promenac Locação de Veículos	471,78	85,78	42,89	430
03/07/1997	Mário Cezar Leal Scherer	2.407,19	437,67	218,84	416 e 417
15/06/1998	Sérgio Angelo de Luca	1.847,74	335,95	167,98	440
15/06/1998	Sérgio Angelo de Luca	180,56	32,83	16,41	440
19/10/1998	Wilson Mendonça	2.365,66	430,12	215,06	446
09/07/1999	Mário César Leal Scherer	687,43	124,99	62,49	416 e 417
09/07/1999	Mário César Leal Scherer	136,18	24,76	12,38	416 e 417

Em relação ao Sr. Cláudio Beduschi, de acordo com a fiscalização (fls. 646 e 647 – volume III), apesar de o mesmo haver apresentado cópia do contrato de prestação de serviços, os honorários foram apurados materialmente com base nos documentos por ele apresentados, fazendo parte, portanto, da parcela do crédito tributário que não está em litígio no presente recurso.

Nesses termos há que excluir da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e jurídicas os valores abaixo discriminados:

Mês	Honorários arbitrados com base em contratos (20%)						
	Impugnado		Mantido		Excluído		
	PF	PJ	PF	PJ	PF	PJ	Total
jan/97	81,63	792,58			81,63	792,58	874,21
mai/97	4.303,02	685,05			4.303,02	685,05	4.988,07
jun/97	373,16	2.197,44			373,16	2.197,44	2.570,60
jul/97	3.942,60	375,74	218,84		3.723,76	375,74	4.099,50
ago/97	468,88	94,10			468,88	94,10	562,98
set/97	3.651,53	54,51			3.651,53	54,51	3.706,04
out/97	436,34	2.261,15		351,77	436,34	1.909,38	2.345,72
nov/97	2.072,12	3.356,40			2.072,12	3.356,40	5.428,52
dez/97	2.874,64	1.141,63		188,63	2.874,64	953,00	3.827,64
Total/97	18.203,92	10.958,60			17.985,08	10.418,20	28.403,28
jan/98	1.146,19	0,00			1.146,19	0,00	1.146,19
mar/98	590,86	0,00			590,86	0,00	590,86
abr/98	2.307,73	313,61			2.307,73	313,61	2.621,34
mai/98	2.052,97	54,35			2.052,97	54,35	2.107,32
jun/98	7.006,43	536,51	184,39		6.822,04	536,51	7.358,55
jul/98	3.048,52	304,82			3.048,52	304,82	3.353,34
ago/98	5.549,83	671,10		477,99	5.549,83	193,11	5.742,94
set/98	3.085,55	1.042,77			3.085,55	1.042,77	4.128,32
out/98	2.373,22	1.829,33	215,06		2.158,16	1.829,33	3.987,49
nov/98	1.683,58	695,44			1.683,58	695,44	2.379,02

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/11/2011 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO CALO, Assinado digitalmente e

m 07/11/2011 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 06/11/2011 por MARIA LUCIA MONIZ DE ARAGAO

O CALO

Impresso em 23/05/2012 por JOSE ROBERTO DE FARIA

Mês	Honorários arbitrados com base em contratos (20%)						
	Impugnado		Mantido		Excluído		
	PF	PJ	PF	PJ	PF	PJ	Total
dez/98	303,43	0,00			303,43	0,00	303,43
Total/98	29.148,31	5.447,93			28.748,86	4.969,94	33.718,80
jan/99	429,08	0,00			429,08	0,00	429,08
fev/99	442,17	0,00			442,17	0,00	442,17
mar/99	706,77	136,11			706,77	136,11	842,88
mai/99	1.405,70	0,00			1.405,70	0,00	1.405,70
jun/99	297,53	211,32			297,53	211,32	508,85
jul/99	2.156,44	1.662,22	74,87		2.081,57	1.662,22	3.743,79
ago/99	3.506,57	4.184,40			3.506,57	4.184,40	7.690,97
set/99	457,71	0,00			457,71	0,00	457,71
out/99	3.824,49	495,22			3.824,49	495,22	4.319,71
nov/99	434,88	0,00			434,88	0,00	434,88
dez/99	2.409,96	0,00			2.409,96	0,00	2.409,96
Total/99	16.071,30	6.689,27			15.996,43	6.689,27	22.685,70

6 IRRF sobre os honorários

O recorrente alega que todos os valores recebidos a título de honorários advocatícios nos processos judiciais perante a Justiça Federal já sofreram retenção do imposto pela fonte pagadora, no caso a União Federal ou o INSS, nos termos do art. 46 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, fato não observado pela fiscalização. Aduz que cabe a fonte pagadora a responsabilidade pelo imposto a ser retido, requerendo a exclusão dos valores lançados referentes aos honorários auferidos nas demandas junto ao Poder Público.

Inicialmente, cabe esclarecer que existem dois fatos geradores bem distintos. O primeiro, o recebimento de rendimentos decorrente da ação judicial, em que o sujeito passivo é o autor da ação, sobre os quais deve haver a retenção do imposto de renda na fonte, nos termos do art. 7º, inciso I, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

O segundo fato gerador é o recebimento dos honorários advocatícios por parte do recorrente, em que o sujeito passivo é autuado, caracterizando rendimentos do trabalho não assalariado e, por conseguinte, sujeito ao pagamento de carnê-leão, conforme disposto no art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988, quando o cliente ser pessoa física, ou a sujeito a retenção na fonte, quando for pessoa jurídica.

O art. 46 da Lei nº 8.541, de 1992, mencionado pelo contribuinte determina que:

Art. 46. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

Como se percebe, caso fosse houvesse a retenção do imposto sobre os valores recebidos na ação judicial pela União Federal ou pelo INSS esta incidiria sobre rendimentos pagos aos autores da ação e, portanto, somente eles poderiam utilizá-lo para fins de dedução do imposto a ser apurado no ajuste anual. Nesse sentido, importa lembrar que “o imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos” (art. 55 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985).

Quanto à responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto, convém lembrar que, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, ou seja, aqueles que não se classificam como rendimentos isentos, não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou de sujeitos à tributação definitiva, existem dois momentos bem definidos em que o imposto de renda é exigido. O primeiro, quando do pagamento efetivo do rendimento, sendo a fonte pagadora responsável pela retenção do imposto a título de antecipação; e o segundo, quando da apresentação da declaração de ajuste anual.

Como se sabe, toda pessoa física contribuinte do imposto de renda deverá apresentar anualmente a declaração de rendimentos, incluindo todos os rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário a fim de determinar o saldo do imposto a pagar ou a restituir, de acordo com o 10 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990.

Tem-se, portanto, que a obrigação de declarar e tributar, no ajuste anual, todos os rendimentos recebidos é do contribuinte e não da fonte pagadora. A falta de retenção do imposto pela fonte pagadora, não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los, para tributação, na declaração de ajuste anual. Ressalte-se que apenas os rendimentos para os quais a lei estabelece a isenção ou determina a tributação definitiva ou exclusiva na fonte estão excluídos da base de cálculo anual.

Ademais, esta matéria já se encontra pacificada no âmbito deste Colegiado, conforme súmula editada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em vigor desde 22/12/2009:

Súmula CARF nº 12: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

7 Multa isolada

O contribuinte entende ser indevida a aplicação da multa isolada, alegando não existir previsão legal ou renda a ser tributada. Aduz, ainda, ser 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.

A multa isolada exigida pelo não recolhimento do carnê-leão referente à omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, prevista à época do lançamento, no art. 44, §1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, teve seu **percentual reduzido para 50%** pela decisão de primeira instância, tendo em vista as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006 (e posteriormente a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), por força do princípio tributário da **retroatividade benigna, consignado no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.**

Quanto à aplicação cumulativamente da multa isolada com a multa de ofício, com a devida vênia dos pensam diferente, não há que se falar em duplicidade na aplicação da penalidade, pois o artigo em questão estabelece claramente quando serão exigidas as multas de ofício. A multa cobrada junto com o lançamento do imposto suplementar apurado no ajuste está prevista no inciso I deste do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto que a multa isolada cobrada sobre o imposto mensal não recolhido no momento devido, no inciso II, alínea “a” do mesmo artigo, que determina que a multa será exigida, “*ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física*”.

Não há no texto legal qualquer óbice à aplicação concomitante das duas multas. Trata-se de penalidades com objetivo de punir duas condutas distintas: a primeira decorre do pagamento em atraso do tributo devido pela adição dos rendimentos não declarados, somente se exigindo quando houver diferença de imposto a pagar; a segunda, por sua vez, visa punir o contribuinte que não efetuou o pagamento do carnê-leão no tempo devido referente aos rendimentos declarados, ou não, sujeitos à antecipação do imposto mensal, exigindo-se isoladamente, mesmo que não se apure imposto no ajuste anual.

Nestes termos, mantém-se a Multa Isolada sobre a parcela da omissão de rendimentos recebidos de pessoa física mantida no lançamento (impugnada e não impugnada).

8 Pedido de julgamento conjunto

Quanto ao pedido para julgamento em conjunto do presente processo com o processo nº 10909.003305/2002-73, tendo vista a conexão entre eles pelo fato dos profissionais envolvidos advogarem em conjunto (art. 105 do Código de Processo Civil), convém ressaltar que aquele processo já foi julgado pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 29/03/2007, proferindo-se o Acórdão nº 102-48361, conforme pesquisa feita no *site* do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF anexada à fl. 958 – volume IV.

9 Conclusão

Diante do exposto, voto por REJEITAR as preliminares levantadas pelo recorrente, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da base de cálculo à omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, nos montantes de R\$25.246,89, R\$3.326,29 e R\$36.989,87, assim como os honorários advocatícios arbitrados, nos valores de R\$28.403,28, R\$33.718,80 e R\$22.685,70, nos anos-calendário 1997, 1998 e 1999, respectivamente, afastando a exigência da multa isolada sobre os rendimentos recebidos de pessoa física excluídos neste voto.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, permito-me divergir de seu voto no que diz respeito a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão exigida de forma concomitante com a multa de lançamento de ofício, acompanhado o seu voto nas demais questões.

Entende a nobre relatora, que é legítima a exigência da multa isolada calculada sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão e não recolhido nos termos da legislação de regência, independentemente da multa de ofício incidente sobre o imposto suplementar apurado no ajuste anual.

Quanto à aplicação de multas no lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato imponível 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.

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.

Nesta linha de pensamento, não posso acompanhar a integralidade do voto da nobre relatora, pois, no que diz respeito da possibilidade de lançamento simultâneo de multas (de ofício e isolada) sobre a mesma base de cálculo, entendo exatamente ao contrário, conforme explico abaixo:

Inicialmente, 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.

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, lançada em concomitância com a multa de ofício. Assim, a matéria em discussão nesta fase recursal está restrita a multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, cobrada em concomitância com a multa de lançamento de ofício normal de 75%.

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 a ocultação, 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.

Em algumas fiscalizações da Receita Federal, com base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido aplicada indevidamente a multa de ofício isolada de 75%. Um dos casos é a lavratura do auto de infração e notificação de lançamento pela omissão de rendimento apurada na declaração de ajuste da pessoa física. O auditor Fiscal aplica a multa de ofício isolada de 50% pela falta de pagamento do imposto mensal denominado de carne-leão e aplica, também, a multa de ofício de 75% sobre o imposto de renda decorrente da inclusão do rendimento omitido na declaração de ajuste anual.

A autoridade fiscal lançadora considera, que as duas multas de ofício de 75% e 50% sobre o mesmo rendimento não são cumulativas. Se a pessoa física recebeu rendimentos de outra pessoa física ou de fonte situada no exterior e não recolheu o carnê-leão, mas incluiu o rendimento na declaração de ajuste, é aplicável a multa de ofício isolada de 50% por falta de recolhimento de carnê-leão, independente de ter ou não imposto devido na declaração. Por outro lado, a jurisprudência majoritária do Conselho de Contribuintes, entende, que se o rendimento não foi incluído na declaração, a aplicação da multa de 75% por declaração inexata exclui a multa de 50% por falta de recolhimento do carnê-leão.

Situação, com certa semelhança, ocorre nas pessoas jurídicas que optam pelo recolhimento do imposto mensal estimado (recolhimento por estimativa), isto é, se o fisco apurou omissão de receita e aplica a multa de ofício de 75% sobre o imposto de renda omitido, e aplica a multa de ofício de 50% por não-recolhimento do imposto mensal estimado de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Neste caso, existem, no Conselho de Contribuintes, alguns julgados entendendo que é possível a cobrança concomitante da multa de ofício normal de 75% com a multa ofício isolada de 50%.

A regra geral para se apurar o lucro real é a trimestral. Porém, a legislação fiscal admite uma apuração anual, desde que a pessoa jurídica apure o lucro real em 31 de dezembro de cada ano e faça a opção pelo recolhimento mensal do imposto de renda, calculado com base nas regras de estimativa mensal. Nessa hipótese, a empresa deverá pagar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de forma semelhante ao Imposto de Renda (IR). A opção por esse tipo de recolhimento deve ser manifestada com o pagamento do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade e será considerada irretroatável para todo o ano-calendário.

Assim, por opção da pessoa jurídica, o imposto sobre a renda pode ser apurado anualmente desde que seja antecipado o imposto a cada mês com base em cálculo estimativo. Nessa hipótese, o período-base de incidência do imposto só se encerra efetivamente ao final de cada ano-calendário, quando é apurado o imposto no balanço fiscal e feita a compensação do valor pago mensalmente. Se o saldo apurado é devedor, será complementado

pelo contribuinte nos meses seguintes ao encerramento do exercício. Ocorre que é possível o contribuinte esteja obrigado aos recolhimentos de estimativas ao longo do ano, mas o resultado ao final do exercício ser negativo, apurando a pessoa jurídica prejuízo fiscal, por exemplo. Tais recolhimentos efetuados a título de antecipação do imposto tornam-se indevidos e passíveis de restituição ou compensação com débitos de períodos seguintes.

É importante observar, ainda, que a Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, introduziu importantes alterações na norma sancionatória que pune a falta de recolhimento de antecipações mensais para contribuintes optantes pelo regime de apuração do lucro real de forma anual. No seu art. 14, buscou-se adequar a exigência de multa isolada à exegese jurisprudencial consolidada, notadamente com relação ao entendimento consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de sua inaplicabilidade quando o valor calculado de forma estimada superar o tributo devido apurado ao final do exercício.

Mesmo assim, alguns entendem, que situação da multa isolada aplicada pela falta do recolhimento do carnê-leão é idêntica a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de antecipações mensais para contribuintes optantes pelo regime de apuração do lucro real de forma anual (recolhimento por estimativa).

Os arts. 43, 44 e 61, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, inovaram os procedimentos para lançamento de multas ou juros de mora através de auto de infração que poderá não conter tributo, verbis:

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 75%, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte:

II - 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30-11-64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a 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 7.713/88, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da CSLL, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente;

V - revogado pelo art. 7º da Lei nº 9.716/98.

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.

Com a edição da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, e posteriormente a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), o referido dispositivo legal, foi alterado, reduzindo o percentual da multa isolada para 50%, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo

negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38

Da análise dos dispositivos legais acima, 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. Assim, 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.

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.

Por outro lado, nas situações em que a multa isolada incidiu sobre infrações que foram levantadas de ofício, com aplicação da multa de ofício normal, 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 ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada de

Processo nº 10909.003297/2002-65
Acórdão n.º **2202-01.409**

S2-C2T2
Fl. 16

forma concomitante com a multa de ofício, acompanhando o voto da relatora nas demais questões.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann

CÓPIA