



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

---

<b>Processo n°</b>	10909.003305/2002-73
<b>Recurso n°</b>	153.840 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Exs.: 1998 a 2000
<b>Acórdão n°</b>	102-48.361
<b>Sessão de</b>	29 de março de 2007
<b>Recorrente</b>	RICARDO DE BORBA MUSSI
<b>Recorrida</b>	3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

---

Assunto: IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Ementa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ORIGEM NÃO JUSTIFICADA - LIMITES DE EXCLUSÃO DA EXIGÊNCIA DECORRENTE DA PRESUNÇÃO LEGAL - É incabível a exigência de crédito tributário, lançado com base na movimentação financeira do contribuinte, quando a soma dos recursos de origem não comprovada não ultrapassar, no decorrer do exercício, o valor de R\$ 80.000,00 e nenhum deles for superior a R\$ 12.000,00.

BASE DE CÁLCULO ARBITRADA – CRITÉRIO MENOS GRAVOSO AO CONTRIBUINTE -

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF n° 01-04.987 de 15/06/2004).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: (1) excluir a exigência a título de depósito bancário; (2) em relação aos contratos em que o percentual não esteja identificado, reduzi-lo para 10%; (3) validar o percentual quando previsto no contrato; e (4) excluir da exigência a multa isolada em concomitância com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
Presidente



MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA  
Relator

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 574 a 591) com notificação em 28/11/2002 (fl. 583), lavrado contra contribuinte que exerce a atividade da advocacia em que se exige do interessado Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF relativo aos anos-calendário 1997, 1998 e 1999, com incidência da multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, bem como Multa Isolada, por não recolhimento do carnê-leão em face de Omissões de Rendimentos:

- 1- do Trabalho Sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas;
- 2- do Trabalho Sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas;
- 3- Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada, e
- 4- Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão.

No decorrer da fiscalização que durou mais de dois anos, veio aos autos grande quantidade de documentos inclusive cópias de mais de quinhentos alvarás judiciais especificados as fls. 02 a 678 dos anexos I, II, III. Destaco que as ações judiciais aqui referidas são contra o INSS ou a Fazenda Pública.

Da relação de alvarás acima referidos, o contribuinte foi intimado para juntar os contratos de honorários para provar qual o percentual que correspondia aos seus rendimentos, oportunidade em que o recorrente informou que, salvo algumas exceções, não possuía contrato de honorários, mas que sua remuneração correspondia aos honorários de sucumbência fixados em sentença judicial, em percentual a 10%. Neste sentido, o recorrente apresentou a planilha de fls. 02 a 22 do anexo I, em que relaciona a data, o nome do cliente, o valor do alvará, o valor dos honorários que afirmou ser em percentual de 10%.

A fiscalização, de posse de tais documentos, realizou diligências por amostragem, juntando aos autos informações de 18 clientes, de um total aproximado de 468, concluindo que além dos honorários de 10% informados pelo recorrente e que seriam a título de sucumbência, este recebia mais 20% que cobrava diretamente de seus clientes.

Feito o lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 592 e seguintes, que se fez acompanhada de documentos comprovando pedidos de informações e diligências levadas a efeito pelos auditores fiscais junto a outros clientes do fiscalizado, mas que não teriam sido juntado aos autos. Alega ao recorrente que das 56 diligências a fiscalização só juntou aos autos a resposta correspondente a 18 diligências, omitindo o resultado das outras 36, como provam, por exemplo os documentos de fls. 652, 656, 658, 659, 660, 661 e seguintes.

Dentre os documentos que teriam sido omitidos pela fiscalização, como normalmente a negociação de honorários com pessoas jurídicas, em especial de grande porte como as Centrais Elétricas de Santa Catarina S/A - CELESC, faço referência às informações prestadas pelas empresas Auto Locadora Locasul Ltda que afirma que os honorários referente ao alvará n.º 381/98 corresponderam a 480,00; a Distribuidora Muller que afirmou que os honorários foram pagos em percentual fixados pelo juiz, vale dizer, dez por cento e a empresa Igaras Papéis e Embalagens S/A, cuja denominação anterior era Manville Produtos Florestais

Ltda, com valor total levantado de R\$ 17.775,00 e 15.078,67 (fls. 487/488) repassados à titular da ação.

Conforme relatório da fiscalização (fls. 571 a 572), do total dos honorários recebidos, em relação 12 (doze) situações há documentos comprovando o respectivo valor. Dentre os documentos que existem nos autos faço referência aos contratos de honorários de fls. 323, 324, 353 e 478, cuja cláusula sexta assim dispõe:

*"Em remuneração desses serviços, o contratante acima identificado pagará ao contratado – a título de honorários advocatícios – o percentual de 20% (vinte por cento), sobre o valor total da restituição na data da sua efetivação."*

Há ainda informações fornecidas pela empresa KLABIN S/A (fl. 473), fazendo referência a mandados de segurança em que, a teor da Súmula 512 do STF, não há honorários de sucumbência, mas a empresa afirma ter pago honorários conforme ajuste feito entre as partes e informou à fl. 483 que os alvarás de n.º 143/99; 144/99 e 145/99 foram repassados integralmente.

Adentrando em cada um dos itens da autuação, passo a relatar:

**(i) Trabalho Sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Jurídicas**

Na planilha de fls. 572 a fiscalização elaborou a planilha correspondente aos honorários recebidos de pessoa jurídica. Destes valores, existe comprovante em relação a cinco pagamentos, a saber: em dezembro de 97, junho de 98, novembro de 98, agosto de 99 e novembro de 99. Mesmo nos casos em que há comprovante de pagamento, a fiscalização ainda considerou como honorários recebidos o percentual de 10% que corresponderia à verba de sucumbência fixada em sentença e mais 20% correspondente aos honorários contratados com o cliente.

(ii) Em relação à omissão de rendimentos do Trabalho Sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoas Físicas encontram-se nos autos os valores especificados na planilha de fls. 571, em que se considera como receita o valor de 10% que o contribuinte informou por meio da planilha de fls. 02 a 22 do anexo I e mais 20% sobre o valor dos alvarás que considerou como pagos diretamente pelo cliente, o que perfaz o percentual de 30%.

(iii) Quanto aos Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada, a autuação elaborou a planilha de fls. 564 correspondente aos anos de 1997 e 1998. Verificando a referida planilha constata-se que o maior valor sem justificativa é de R\$ 11.095,50 e o menor de R\$ 400,00. Quanto ao ano de 1998 não há lançamento em face à omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada porque a soma de todos os valores creditados na conta corrente do contribuinte, neste ano, não atingiu o valor de R\$ 80.000,00 e também não houve nenhum crédito que fosse igual ou superior a R\$ 12.000,00.

(IV) O último item do lançamento deu-se em face da Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão, sendo que neste ponto, confrontando os demonstrativos de fls. 575, 577/578 e 580 com os de fls. 589, do auto de infração, constato que tanto a multa de ofício quanto à multa isolada estão incidindo sobre a mesma base de cálculo.

**Notificado o contribuinte apresentou impugnação requerendo:**

**1 - Em 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 imprestável todas as provas que permitiriam as Senhoras Fiscais lançar de ofício o crédito tributário.”**

Transcrevo abaixo trecho representativo das argumentações desenvolvidas pelo interessado:

*Fl. 593*

*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. 597*

*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. 606*

*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 serem 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. 607*

*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. 608*

*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-officio".*

*Fl. 609*

*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. 611*

*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. 612*

*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 n.º 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. 623*

*Formularam este raciocínio face à convicção de que haveria honorários recebidos, através de sentença judicial, os quais não foram tributados. Não há prova de terem 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. 625*

*Vale, ainda, lembrar o Acórdão n.º 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 n.º 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. 625*

*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 n.º 3.000/99.*

Na fl. 626 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 n.º 3.000/1999. Transcreveu a ementa do Acórdão n.º 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 n.º 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.**



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. 630*

*A partir do advento da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10909.003297/2002-65, 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. 616*

*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 específico 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 aquela 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 diversas incorreções, apontadas na impugnação às fls. 617 a 620, 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.

**Mário César Leal Scherer** – O interessado reconhece que o cliente envia carta com cópias de contratos, 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, e conclui:*

*Ora, se o alvará era de R\$2.074,92, o crédito do cliente não poderia ser de R\$1.601,92, 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 feita, porém foi anexado 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 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 a apresentar contrato e comprovante do valor pago a título de honorários, mas que exibiu apenas uma declaração pessoal. 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. 620):

*Na forma já exposta foi intimado, respondeu 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. 620):

*Dentro do mesmo "modus operandi" as fiscais intimaram e tiveram resposta, 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.*

*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!*

A 3ª. Turma da DRJ de Florianópolis, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento em acórdão que possui a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 1997, 1998, 1999*

*Ementa: 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 apurada.*

**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 junto à 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*

**Ementa: 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.*

Intimado do acórdão em 15 de agosto de 2006 (fl. 839), em 05 de setembro de 2006 o contribuinte ingressou com o recurso de fls. 840 e seguintes, acompanhado do arrolamento de bens de fls. 449, alegando que ratifica integralmente os argumentos e pedidos feitos na impugnação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e contém arrolamento de bens, conforme especificado do relatório. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

### **DAS QUESTÕES RELACIONADAS À OMISSÃO DE RENDIMENTOS EM FACE DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS e JURÍDICAS**

O contribuinte é advogado. O número de alvarás juntado aos autos identificando o nome das partes e os valores das indenizações demonstra que se trata de profissional que advoga, em grande escala, em processos que têm como clientes pessoas físicas, litigando contra a Previdência Social ou Fazenda Pública.

No decorrer da fiscalização vieram aos autos cópias de mais de quinhentos alvarás judiciais especificados às fls. 02 a 678 dos anexos I, II, III. Destaco que as ações judiciais aqui referidas são contra o INSS ou a Fazenda Pública.

Ao que consta informado nos autos, são 468 (quatrocentos e sessenta e oito) clientes, sendo que o contribuinte afirma que, salvo algumas exceções, não possuía contrato de honorários, mas que sua remuneração correspondia aos honorários de sucumbência fixados em sentença judicial, em percentual a 10%.

A fiscalização realizou diligências (fls. 571 a 572) especificando que do total dos honorários recebidos, em relação 12 (doze) situações há contrato comprovando o valor ajustado. Dentre os documentos que existem nos autos faço referência aos contratos de honorários de fls. 323, 324, 353 e 478, cuja cláusula sexta assim dispõe:

*“Em remuneração desses serviços, o contratante acima identificado pagará ao contratado – a título de honorários advocatícios – o percentual de 20% (vinte por cento), sobre o valor total da restituição na data da sua efetivação.”*

A partir das 12 (doze) situações em que há contrato de honorários, a fiscalização considerou o percentual de 10% informado pelo contribuinte como honorários de sucumbência e a este percentual acrescentou os 20% especificados na cláusula sexta dos contratos acima referidos, arbitrando o percentual de 30% a título de rendimentos, calculado sobre o valor alvarás.

A cláusula contratual acima transcrita é omissa em relação aos honorários de sucumbência. O artigo 23 da Lei n.º 8.906, de 1994, prevê que os honorários incluídos na condenação pertencem ao advogado.

Há ações judiciais, à semelhança do mandado de segurança, que nos termos da Súmula 512 do STF, não há honorários de sucumbência. Nestas ações, o advogado, para receber, precisa cobrar diretamente do cliente. Há processos onde são fixados honorários de sucumbência, mas a parte ré, em usufruindo do benefício da justiça gratuita, fica dispensada do pagamento. Há processos em que advogados trabalham mediante percentual previamente estipulado, mais honorários de sucumbência e, finalmente, processos em os advogados trabalham única e exclusivamente pela sucumbência fixada na sentença condenatória. Cada contrato pode revelar situação diferente. Não se trata de algo padronizado.

Os valores fixados por meio das sentenças judiciais mudam conforme o processo. “Nas causas de pequeno valor, nas de valor inestimável, naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções embargadas ou não, os honorários serão fixados consoante apreciação eqüitativa do juiz, atendidas as normas das alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo anterior. (artigo 20, § 4º., do CPC).

Diante de tantas variáveis, a fiscalização, agindo de forma isenta e utilizando-se do critério menos gravoso ao contribuinte, poderá arbitrar a base de cálculo.

No caso dos autos, ao que se percebe, a fiscalização intimou 56 (cinquenta e seis) clientes solicitando informações do valor pago a título de honorários ao contribuinte. Apontou o recorrente que das intimações acima referidas a fiscalização só juntou aos autos a resposta fornecida por 18 (dezoito) clientes, omitindo outras que posteriormente foram trazidas pelo fiscalizado (documentos de fls. 652, 656, 658, 659, 660, 661 e seguintes) afirmando que estas informações comprovam sua tese de que somente recebia 10% (dez por cento) dos valores levantados por meio de alvará.

Não foi esclarecido porque razões os documentos de fls. 652, 656, 658, 659, 660, 661 e seguintes não foram juntados aos autos e considerados para fins de arbitramento do percentual devido. Não se sabe se o auditor fiscal não recebeu os referidos documentos em tempo hábil ou se omitiu propositadamente, como acusa a defesa do contribuinte. Tendo por norte os princípios da moralidade, da legalidade e impessoalidade que devem nortear a atuação do agente público, prefiro acreditar na primeira hipótese, pois se considerasse a segunda situação, em tese, haveria crime de prevaricação.

Para validade do arbitramento, conforme exposto no voto vencido proferido junto à DRJ, este deve ser feito da forma menos gravosa ao contribuinte. Ainda que em determinados casos o fiscalizado contratou mais 20% (vinte por cento), mais os de sucumbência, não cabe arbitrar todos os valores correspondentes aos alvarás, em especial das pessoas jurídicas, no percentual de 30%, que corresponde, no caso dos autos, forma mais gravosa ao contribuinte. O arbitramento feito da maneira mais gravosa não pode persistir e deve ser afastado. Em havendo dúvidas em relação ao “quantum” recebido, a interpretação deve ser feita em favor do contribuinte e não do Fisco.

O contribuinte, ao ser intimado, apresentou planilha informando receber 10% a título de honorários de sucumbência, hipótese que admite se estender a todos os clientes. A fiscalização, de posse de 12 (doze) contratos de honorários prevendo percentual de 20%, mais os honorários de sucumbência fixados na sentença, arbitrou os rendimentos em 30% sobre o valor de todos os alvarás, inclusive naqueles em que não há contrato de honorários.

Diante do afastamento do critério de arbitramento usado pela fiscalização, a solução mais adequada é, nos casos em que há contrato de honorários, considerar o percentual de 30% em relação aos alvarás decorrentes destes contratos. (Aqui tenho por cabível aplicar os 10% admitidos pelo contribuinte como sendo honorários de sucumbência (art. 23 da Lei n. 8.906, de 1994), mais o percentual de 20% previsto nos respectivos contratos.

Nos casos em que não há contrato de honorários, diante da falta de prova em relação a outro valor e da admissibilidade do contribuinte de que recebeu 10% do valor especificado nos alvarás, usa-se este percentual como critério de arbitramento que é o menos gravoso.

Em resumo, nos casos em que não há nos autos contrato escrito definindo o percentual de honorários, deve ser aplicado o percentual de 10%, admitido pelo próprio contribuinte. Nas situações em que existem contratos de honorários prevendo o percentual de 20%, a exemplo das 12 (doze) situações anteriormente referidas, deve se validar o percentual previsto no contrato, ou seja, 20% suportados pelo cliente, mais os 10% correspondente à sucumbência fixada judicialmente (art. 23 da Lei n.º 8.906, de 1994).

#### **Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada.**

Quanto aos Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada, a fiscalização elaborou a planilha de fls. 564 correspondente aos anos de 1997 e 1998. Verificando a referida planilha constata-se que o maior valor sem justificativa é de R\$ 11.095,50 e o menor de R\$ 400,00. Quanto ao ano de 1998 não há lançamento em face à omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada.

Ao presumir omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular não comprovar sua origem, o legislador, no artigo 42 da Lei n.º 9430, de 1996, atuou na seguinte linha:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§ 1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitidos será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

*§ 2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

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

*I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (doze mil reais). (redação atribuída pelo 4º da Lei nº 9.481, de 13.08.1997, DOU 14.08.1997)*

A planilha de fls. 564 demonstra que nos anos de 1997 e 1999 não há nenhum depósito bancário, **sem origem justificada**, de valor igual ou superior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), sendo que a soma dos depósitos bancários, **não justificados**, em cada um dos anos-calendário aqui apontado foi inferior a R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

O artigo 42, caput, trata dos depósitos de origem não justificada. Os depósitos de origem comprovada não entram na soma referente ao limite de R\$ 80.000,00 de que trata o § 3º, II, da Lei antes citada, Assim, constatado que nos anos-calendário de 1997 e 1999 os depósitos de origem não comprovada não alcançaram o limite anual de R\$ 80.000,00 e também, que não houve depósito individual em valor superior a R\$ 12.000,00, exclui-se a exigência a título de depósito bancário.

#### **Da Multa Isolada por falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão.**

Em relação à exigência cumulativa de multa de ofício e multa isolada, por falta de recolhimento do Carnê-Leão, vejamos o que prevê a Lei nº. 9.430/96, no seu art. 44, com a redação dada pela Medida Provisória 351, de 27 de janeiro de 2007, *in verbis*:

*“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 imposto ou contribuição, 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 leitura da lei, conclui-se que existem três modalidades de multa imponíveis ao contribuinte: a multa de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; multa de 50% nos casos de não recolhimento do valor do pagamento mensal, carnê-leão; e a multa qualificada de 150% em casos de evidente intuito de fraude.


Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão) efetua-se o lançamento e aplica-se a multa de ofício que incide sobre o tributo não recolhido. Entretanto, feito o lançamento com a multa de ofício não se pode aplicar sobre a mesma base de cálculo a multa isolada, sob pena de dupla incidência de penalidade em relação ao mesmo fato. Nesse é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).*

Pelos fundamentos aqui expostos, tendo a multa isolada incidido sobre a mesma base de cálculo do lançamento de ofício correspondente à omissão de receita decorrente da remuneração recebida de pessoa física, afasta-se tal exigência.

ISSO POSTO, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para: (1) excluir a exigência a título de depósito bancário; (2) em relação aos contratos em que o percentual não esteja identificado, reduzi-lo para 10%; (3) validar o percentual quando previsto no contrato; e (4) excluir da exigência a multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Sala das Sessões, em 29 de março de 2007.

  
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA