



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Recurso nº. : 130.004
Matéria : IRPF - EXS.: 1993 e 1997
Recorrente : ANTÔNIO UCHÔA PACHECO
Recorrida : DRJ em RECIFE - PE
Sessão de : 17 DE SETEMBRO DE 2002
Acórdão nº. : 102-45.682

IRPF - EX.: 1997 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS – TRIBUTAÇÃO MENSAL - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – O levantamento do acréscimo patrimonial com a utilização de dados anuais inibe a identificação do momento da percepção da renda.

IRPF - EX.: 1993 e 1994 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - DUPLA INCIDÊNCIA – Aplicada a penalidade de ofício para a omissão de rendimentos, ilegal a incidência de outra destinada a punir a mora pela respectiva entrega, a destempo, da declaração de ajuste anual, uma vez que esta se encontra inserida no comando legal daquela.

CERCEAMENTO DE DEFESA – FUNDAMENTAÇÃO LEGAL – O lançamento deve conter os artigos da lei que determinam a incidência tributária e os acréscimos pertinentes, bem assim, aqueles que permitam maiores esclarecimentos ao sujeito passivo.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTÔNIO UCHÔA PACHECO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, César Benedito Santa Rita Pitanga e Maria Goretti de Bulhões Carvalho que negavam provimento apenas quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário de 1996.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TAMAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES.



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

Processo nº : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº : 102-45.682
Recurso nº : 130.004
Recorrente : ANTÔNIO UCHÔA PACHECO

RELATÓRIO

Procedimento de verificação do cumprimento das obrigações vinculadas ao Imposto sobre a Renda – Pessoa Física do contribuinte, supra identificado, que abrangeu os anos-calendários de 1992 a 1996, e resultou na constituição do crédito tributário, mediante Auto de Infração e demonstrativos que o integram, lavrado em 24 de junho de 1998, em valor de R\$ 1.542.404,43, motivado pelas infrações à legislação do referido tributo, dadas por:

a) omissões de rendimentos decorrentes do trabalho, com vínculo empregatício prestado à pessoas jurídicas no ano de 1992, em valor equivalente a 7198,92 UFIR, em 1993, a 10.406,52 UFIR, e em 1994, R\$ 6.247,39 constatadas nas declarações apresentadas em atraso e naquelas retificadoras, todas durante o procedimento fiscal;

b) omissões de rendimentos decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício prestado à pessoas físicas, nos meses de janeiro a dezembro de 1992, de 1993, de 1994, de 1995 e meses de janeiro a junho e dezembro de 1996, conforme relacionados na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 3 a 5, arbitrados com lastro nos valores originais aplicados em instituições financeiras, obtidos do confronto entre rendimentos mensais das aplicações financeiras e os índices de rendimento médio informados à Receita Federal. A penalidade aplicada foi agravada em função de não constar atendimento ao pedido de esclarecimentos contido em Termo de Intimação n.º 21/98;



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº. : 102-45.682

c) omissão de rendimentos decorrentes de aluguéis, meses de janeiro a dezembro de 1992, de 1993, de 1994, de 1995 e fevereiro a dezembro de 1996, como relacionados na referida Descrição dos Fatos; e ainda,

d) acréscimo patrimonial a descoberto, anual, em 1996, em valor de R\$ 127.180,00, conforme demonstrativo à fl. 120.

O primeiro grupo de infrações – omissão de rendimentos decorrentes do trabalho, com vínculo empregatício, prestado à pessoa jurídica – teve por fundamento a ofensa aos artigos 1.º a 3.º da lei n.º 7713, de 22 de dezembro de 1988; 1.º a 3.º da lei n.º 8134, de 27 de dezembro de 1990, e artigos 4.º e 5.º da lei n.º 8383, de 30 de dezembro de 1991; o segundo grupo, essa fundamentação acrescida dos artigos 8.º da lei n.º 7713/88; 6.º da lei n.º 8383/91; 7.º e 8.º da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995 e artigo 3.º da lei n.º 9250, de 26 de dezembro de 1995. Os rendimentos de aluguéis e a omissão caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto tiveram por lastro a mesma base legal do segundo grupo, acrescida do artigo 11 da lei n.º 9250/95.

Deve ser esclarecido que o contribuinte não havia apresentado as declarações de ajuste anuais do imposto de renda relativas aos anos-calendários de 1992 e 1993, exercícios de 1993 e 1994, conforme consta do cadastro CPF, tela on-line à fl. 23, tendo sanado a irregularidade durante o procedimento de ofício, em 23 de abril de 1998.

Representado por seu patrono Arkimenes Torres, OAB/PE n.º 15.289, apresentou seu inconformismo quanto ao feito trazendo em preliminar a questão relativa à nulidade, por ausência da fundamentação legal atinente à



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº. : 102-45.682

penalidade. Quanto ao mérito, entendeu incabível a penalidade por uma vez ausentes as infrações por omissões de rendimentos pois estes constaram de suas declarações apresentadas a destempo e daquelas retificadoras, que devem ser consideradas como espontâneas, em face da conclusão do feito ter ocorrido em momento posterior aos 60 (sessenta) dias do prazo previsto no artigo 7.º, § 2.º do Decreto n.º 70235/72 combinado com o comando contido no artigo 138 do CTN; afirmou que o autor do feito não lhe ofertou a oportunidade de recolher os tributos devidos com os benefícios da espontaneidade, na forma do artigo 47 da lei n.º 9430/96. A conversão dos rendimentos de aplicações financeiras informados à Receita Federal pelo índice de rendimento médio do mês, para fins de apuração dos valores originais aplicados mensalmente, de forma a dar lastro ao arbitramento dos rendimentos mensais percebidos de pessoas físicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, foi considerada absurda pelo contribuinte em virtude de não aproveitar o valor aplicado no mês anterior, como se a cada mês nova percepção de rendimento gerasse a aplicação atual. Solicitou correção de valores declarados incorretamente no ano anterior, de 1995 e no de 1996, conforme indicado em relação; e, finalizou, pedindo a exclusão da penalidade agravada. Protestou pela apresentação de outras provas e pelos esclarecimentos sobre como o Fisco encontrou os valores das aplicações financeiras, sobre a verdadeira variação patrimonial no ano-calendário de 1996 e inquiriu sobre a reaplicação de capital para fins da tributação mensal arbitrada com base das aplicações financeiras.

A Autoridade Julgadora de primeira instância considerou o feito parcialmente procedente afastando a preliminar de nulidade motivada por fundamentação legal não adequada porque inaplicável ao contexto, em face do referido ato conter todos os itens necessários à sua eficácia. No mesmo passo, afastou a questão da espontaneidade adquirida em decorrência do prazo legal de



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº. : 102-45.682

60 (sessenta) dias do artigo 7.º do Decreto n.º 70235/72, em virtude deste possibilitar o pagamento sem os acréscimos decorrentes do procedimento de ofício, e em face de não constar documento comprobatório dessa atitude no processo.

Explicou que o pagamento dos tributos declarados, após o início do procedimento fiscal, deve ser concretizado em 20 (vinte) dias da data em que ciente desse fato, na forma do artigo 47 da lei n.º 9430/96. Comprovado não ter havido a manifestação do contribuinte nesse sentido, perfeitamente cabível o lançamento acompanhado dos acréscimos legais pertinentes.

Entendeu incorreta a metodologia aplicada para o levantamento da matéria relativa aos rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, no tocante àqueles com lastro nos valores originais aplicados, obtidos do cruzamento entre os rendimentos pagos pelas instituições financeiras informados à Receita Federal e os índices médios de rentabilidade informada ao Autor do Feito, uma vez que partiu do princípio de que os valores originais aplicados constituíram rendimentos mensais omitidos. Deveria, então, no mínimo considerar os valores aplicados em cada mês como origem daqueles do mês imediatamente subsequente. Considerando esse posicionamento, excluiu os valores relacionados às fls. 285 e 286, relativos aos anos-calendários de 1992, 1993, 1994, 1995 e 1996, e também a respectiva penalidade de ofício.

Considerou correta a posição do Fisco quanto aos rendimentos que, omitidos, constaram das declarações apresentadas a destempo e daquelas retificadoras, que integraram o feito, submetendo-se à penalidade de ofício, uma vez que a correção deu-se durante o procedimento fiscal. Do mesmo modo, manteve a omissão de rendimentos caracterizada pela evolução patrimonial a descoberto. Afastou a aplicação da penalidade agravada, em função do



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº. : 102-45.682

atendimento parcial ao pedido de esclarecimentos efetuado pelo Fisco e limitou a penalidade pelo atraso na entrega das declarações, nos exercícios de 1993 e 1994, a 20% do valor do imposto apurado em cada uma delas, por aplicação do artigo 27 da lei n.º 9532/97.

Concluiu a decisão com quadro sintético dos valores excluídos e mantidos, e dela recorreu de ofício a este E. Primeiro Conselho de Contribuintes, em vista do crédito tributário exonerado situar-se em patamar superior a R\$ 500.000,00.

Representado por um de seus patronos Gláucio Manoel de Lima Barbosa, OAB/PE n.º 9934, manifestou o contribuinte seu inconformismo com a decisão de primeira instância, e trouxe a seguinte argumentação:

1. preliminar sobre cerceamento da defesa por excesso de fundamentação legal;
2. penalidade pelo atraso na entrega das declarações dos exercícios de 1993 e 1994, indevida, em face de ter a conclusão do feito transcorrido há mais de 60 (sessenta) dias do prazo do início do procedimento de ofício, e, ainda, porque quitou-as quando da entrega das ditas declarações, conforme cópia dos DARF's juntada à peça recursal – valor de R\$ 165,74;
3. Entendeu inaplicável a penalidade de ofício para os rendimentos constantes nas declarações apresentadas a destempo e nas retificadoras, pois espontâneas em face do esgotamento do prazo legal de 60 (sessenta) dias para a continuidade do procedimento e na forma do artigo 138 do CTN;



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº. : 102-45.682

4. Os tributos decorrentes das declarações retificadoras foram objeto de parcelamento conforme documentos juntados à peça recursal;

5. O acréscimo patrimonial a descoberto é justificado pelos rendimentos tributáveis e outros declarados no ano-calendário anterior, somado àqueles tributados no próprio ano-calendário, conforme cálculos demonstrativos;

6. Inconstitucionalidade da exigência de juros moratórios com lastro na taxa SELIC;

7. requer diligência, perícia, juntada posterior de provas e a manutenção de todos os termos da peça impugnatória.

Observo que a cópia dos DARF's relativos às penalidades moratórias referem-se aos exercícios de 1996 e de 1997, fl. 323 e 340.

Principais documentos que compõem o processo.

Auto de Infração e demonstrativos que o integram, fls. 2 a 22. Demonstrativos de Omissão de Rendimentos, Exercícios de 1993 a 1997, fls. 110 a 120-V-I. Decisão DRJ/RCE n.º 2251, de 15 de dezembro de 2000, fls. 278 a 290-V-II. Recurso Voluntário, fls. 296 a 305-V-II, e 395 a 404-V-III, e documentos que o integram, fls. 306 a 362-V-III, 405 a 462-V-III.

Termo de Intimação dirigido ao contribuinte, n.º 21, de 19 de março de 1998, fls. 65 a 67-V-I; e pedido de prorrogação do prazo para o atendimento em 9 de abril de 1998, contendo na face a respectiva concessão, fl.83-V-I. Informação



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº. : 102-45.682

prestada pelo fiscalizado, em atendimento à citada Intimação, fl. 84-V-I, contendo declarações retificadoras para os exercícios de 1993 a 1997, fls. 85 a 109-V-I, apresentadas em 23 de abril de 1998.

Termo de Intimação n.º 030, de 30 de abril de 1998, fls. 69 e 70-V-I, dirigido ao Banco do Estado de Pernambuco S/A, para que este informasse a taxa de rentabilidade média de aplicações financeiras nos anos de 1993 a 1996.

Juntada cópia do processo n.º 10480.010251/98-13 que conteve solicitação do contribuinte para anexar a procuração aos patronos Arkimenes Torres, OAB/PE 15.289, Gláucio Manoel de Lima Barbosa, OAB/PE n.º 9934; Edson de Melo, OAB/PE n.º 05224; e Nívea Bezerra Cavalcanti Boekmann, OAB/PE n.º 02138-E, fls. 275 a 278-V-II.

Juntada a cópia do processo 10480.001222/2001-37, destinado ao Arrolamento de Bens, fls. 364 a 384-V-III.

Arrolamento de bens para seguimento do processo, fls. 365 a 384-V-II, e 468 a 502-V-III.

É o Relatório.



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

Processo nº : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº : 102-45.682

VOTO

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Considerando que a peça recursal encontra-se voltada a diversos aspectos legais e ratifica integralmente os argumentos expendidos na Impugnação, devo, para melhor entendimento, separar e identificar os itens deste voto.

1. Preliminares

1.1 - Cerceamento da defesa dado pela multiplicidade de atos integrantes da fundamentação legal.

A hipótese de incidência tributária traduz as condições gerais detentoras de todos os contornos necessários a indicar, com perfeição, se determinado ato jurídico subsume-se em seu campo de abrangência. Ocorrido o ato jurídico e atendidos os pressupostos legais de incidência, nasce a obrigação tributária.

A maioria dos tributos, atualmente, tem os procedimentos de verificação da incidência, da determinação da base de cálculo e do pagamento atribuídos ao próprio contribuinte. Ao Estado, a incumbência de verificar, por auditoria, a movimentação econômica e financeira daqueles praticantes dos atos no campo da incidência tributária e em assim sendo, a correta aplicação dos determinativos legais pertinentes.

Verificada infração ao impositivo decorrente da lei, exige-se, de ofício, o respectivo tributo e os acréscimos pertinentes. Para esse fim, o instrumento de constituição do crédito tributário deve encontrar-se devidamente fundamentado,



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº. : 102-45.682

isto é, ter informado a previsão legal que determina a obrigação não cumprida, incluindo, nesta, aquela relativa aos acréscimos pertinentes, para que o fiscalizado consiga identificar a infração praticada, analisar os procedimentos desenvolvidos, e decidir quanto à contestação ou pagamento.

Essa determinação consta do artigo 10, IV, do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972, que, no seu todo, trata dos requisitos obrigatórios do Auto de Infração.

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

É claro que o feito poderia ter, apenas, a hipótese de incidência tributária infringida pelo contribuinte, fato que, sem dúvida, poderia dificultar o seu entendimento, em vista de que a determinação legal isolada, na maioria das situações, não permite a visão completa dos procedimentos que por ele deveriam ter sido desenvolvidos.

Assim, por exemplo, uma omissão de rendimentos percebidos de pessoas físicas, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, poderia



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº. : 102-45.682

perfeitamente ser tipificada como infração ao artigo 3.º da lei n.º 7713, de 22 de dezembro de 1988, que trata da incidência do imposto de renda de uma forma geral, mas esse enquadramento, isolado, não permitiria uma perfeita identificação dos procedimentos inerentes ao contribuinte. Assim, seguindo no texto do referido ato legal, encontramos o artigo 8.º que determina a sujeição ao tributo quando ocorrer a situação descrita e este leva ao cálculo na forma do artigo 25. Ainda, a complementar a informação, seriam citados, os artigos 4.º da lei n.º 8134, de 27 de dezembro de 1990, e o 6.º, II, da lei n.º 8383, de 30 de dezembro de 1991, que alteraram o prazo de recolhimento do tributo.

De outro lado, tendo em vista a sujeição dos fatos às leis em vigor à época em que ocorreram, e que a legislação modifica-se tentando acompanhar a dinâmica inerente à economia dos países em desenvolvimento, nas infrações que se estendem a mais de um exercício, não raro, o comando infringido tem por lastro ato legal diferente. Daí, a multiplicidade de atos legais a compor o enquadramento tributário, e o motivo para que alguns Auditores-Fiscais utilizem instruir o Auto de Infração com uma fundamentação mais abrangente.

O feito teve a seguinte fundamentação: a tributação dos rendimentos decorrentes do trabalho, com vínculo empregatício, prestado à pessoa jurídica, decorreu dos comandos legais contidos nos artigos 1.º a 3.º da lei n.º 7713, de 22 de dezembro de 1988; 1.º a 3.º da lei n.º 8134, de 27 de dezembro de 1990, e artigos 4.º e 5.º da lei n.º 8383, de 30 de dezembro de 1991; o segundo grupo de infrações teve a mesma fundamentação, apenas, acrescida dos artigos 8.º da lei n.º 7713/88; 6.º da lei n.º 8383/91; 7.º e 8.º da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995 e artigo 3.º da lei n.º 9250, de 26 de dezembro de 1995. Os rendimentos de aluguéis e a omissão caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto tiveram por lastro a mesma base legal do segundo grupo, acrescida do artigo 11 da lei n.º 9250/95.



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

Processo nº : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº : 102-45.682

Como se verifica dos artigos trazidos como fundamento à incidência tributária, temos que se referem às alterações da legislação do tributo a partir de 1988, de 1990, de 1991, e de 1995, artigos 1.º das leis 7713/88 e 8134/90, 4.º da lei n.º 8383/91, e 7.º da lei n.º 8981/95, respectivamente, sobre sua incidência à medida que os rendimentos forem percebidos, artigos 2.º das leis citadas; enquanto o 3.º da lei n.º 7713/88, informa quais rendimentos encontram-se sujeitos ao tributo e o 3.º da lei n.º 8134/90, da incidência na fonte dos rendimentos pagos por pessoas jurídicas, o 8.º da lei n.º 7713/88, sobre a incidência do tributo para as pessoas físicas que percebem rendimentos de outras pessoas físicas, o artigo 4.º da lei 8383/91, o 8.º da lei n.º 8981/95, e o 3.º da lei n.º 9250/95, tratam da tabela de incidência do tributo, enquanto o 8.º da lei n.º 9250/95, da tabela de incidência anual do tributo.

Portanto, não há qualquer empecilho na fundamentação utilizada uma vez adequada ao perfeito enquadramento das infrações e com intuito de melhorar o entendimento daqueles não devidamente capacitados para esse fim. Como aqui não se trata do próprio contribuinte contestando o feito, mas de patrono, detentor de formação profissional na área das leis, com intuito de defesa dos interesses dos mais fracos, não é de se admitir qualquer incompreensão dos determinativos legais utilizados, uma vez claros e adequados aos anos-calendários objeto do lançamento.

1.2 - Ausência de fundamentação legal para as penalidades.

Verifica-se na peça recursal que o ilustre patrono ratificou integralmente as alegações constantes da impugnação. Naquela, presença de preliminar de nulidade do feito por ausência de fundamentação legal atinente à penalidade aplicada.



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº. : 102-45.682

Esse impeditivo já foi muito bem esclarecido no julgamento de primeira instância, fato que poderia excluí-lo desta, caso o ilustre patrono houvesse entendido seu conteúdo. Naquela oportunidade afirmou a referida autoridade que a peça impugnatória conteve engano ao identificar o artigo do Decreto n.º 70235/72 reportando-se, indevidamente, ao feito como se constituído por Notificação de Lançamento, e informou sobre o engano cometido pelo impugnante pois lançamento por Auto de Infração e que este se encontrava devidamente formalizado contendo todos os requisitos legais pertinentes.

No entanto, em face da persistência, parece-me que o ilustre patrono deseja que sejam identificadas em qual folha do processo e se integrante do feito, consta o referido indicativo legal, o que requer seja este voto esclarecedor da dúvida existente. Assim, cabe complementar que o enquadramento legal da penalidade e dos juros moratórios acompanham o respectivo Demonstrativo de Multa e Juros de Mora do Imposto de Renda Pessoa Física, parte integrante do Auto de Infração, fl. 20, enquanto aquela relativa à penalidade pelo atraso na entrega, fl. 22.

2 - Mérito

2.1. Multa por atraso na entrega das declarações de ajuste anuais relativas aos exercícios de 1993 e 1994 – Inaplicabilidade em face da espontaneidade e dos pagamentos efetuados.

Passando às questões atinentes ao mérito, entendeu indevida a penalidade moratória pela entrega das declarações de ajuste anuais, exercícios de 1993 e 1994, porque o Fisco deixou transcorrer mais de 60 (sessenta) dias do último ato indicativo de sua ação sem qualquer comunicação sobre a continuidade, fato que implicou no entendimento de que esta havia sido concluída e na espontaneidade nos seus procedimentos a partir desse marco.



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº. : 102-45.682

Ainda, quanto ao mesmo assunto, informou que efetuou a quitação das penalidades moratória no dia 23 de abril de 1998, bem assim do tributo gerado pelas retificadoras, de forma parcelada, conforme constante dos documentos juntados à peça recursal. Daí, entender que o seu procedimento foi efetuado sob o manto da espontaneidade e se encontra beneficiado pela dispensa da penalidade moratória.

A penalidade moratória aplicada decorreu de infração relativa à entrega das declarações de ajuste anuais desses exercícios, caracterizada pela submissão à previsão legal e o não cumprimento nos prazos fixados em lei. Cumprida a obrigação após o início da ação fiscal, a penalidade compôs o crédito tributário dela decorrente.

O afastamento requerido, com lastro na espontaneidade, não encontra amparo na legislação em vigor à época dos fatos, nem atualmente. Essa justificativa decorre do fato da dita obrigação acessória ser fixada por lei e, anualmente, ratificada por ato normativo da Secretaria da Receita Federal, portanto, obrigação "de fazer". Assim, uma vez não cumprida, torna-se exigível a partir do momento em que o fisco constitui o respectivo crédito, e se encontra fora do conceito da denúncia espontânea porque não se vincula diretamente com a obrigação principal, não tem conotação criminal e não se constitui fato denunciável porque de conhecimento da Administração Tributária.

Destarte, a conclusão do feito após o transcorrer do prazo para pagamento dos tributos, na forma espontânea prevista no artigo 7.º do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972, não tem qualquer relação com a penalidade moratória pelo atraso na entrega das ditas declarações.



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº. : 102-45.682

Essa penalidade moratória foi tipificada no artigo 8.º do Decreto-lei n.º 1968, de 23 de novembro de 1982, a seguir transcrito, porque era o fundamento legal aplicável à época dos fatos.

“Art. 8º. Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, aplicar-se-á multa de um por cento ao mês sobre o imposto devido, ainda que tenha sido integralmente pago.”

No entanto, como o feito decorreu do procedimento de ofício, nesses exercícios também foi cobrado o tributo declarado tardiamente com acréscimo da penalidade de ofício, prevista no artigo 4.º, I, da lei n.º 8218, de 29 de agosto de 1991, combinado com o artigo 44, I, da lei n.º 9430, de 27 de dezembro de 1996, que também incide sobre o imposto devido no período e penaliza a falta de declaração.

“Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”(Grifei)

Portanto, a se manter a dita penalidade moratória, caracterizado o *bis in idem*, dupla penalização, por um mesmo ente, sobre um determinado fato jurídico tributário. Nesse passo, com a devida vênua da Autoridade Julgadora *a quo*, devo discordar da sua posição porque não cabe apenas a limitação da dita penalidade moratória na forma do artigo 27 da lei n.º 9532, de 10 de dezembro de 1997, mas a sua exclusão do feito por imposição indevida em face da penalidade de ofício, na forma do artigo 4.º, I, da lei n.º 8218/91.



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº. : 102-45.682

Cabe ressaltar que os recolhimentos da penalidade moratória, em valor de R\$ 165,74, fl. 422 e 439, citados pelo recorrente, não se reportaram às declarações dos exercícios de 1993 e 1994, mas àquelas relativas aos exercícios de 1996 e 1997. No entanto, essas obrigações foram cumpridas no prazo legal, segundo a tela on-line do cadastro CPF, logo indevidos e ineficazes em termos processuais.

2.2 – Penalidade de ofício indevida para o tributo resultante das declarações apresentadas durante o procedimento.

Entende inaplicável a penalidade de ofício para os rendimentos constantes nas declarações apresentadas a destempo e das retificadoras, pois espontâneas, na forma do artigo 138 do CTN, em face do esgotamento do prazo legal de 60 (sessenta) dias para a continuidade do procedimento.

A questão relativa à espontaneidade, pelo transcorrer dos 60 (sessenta) dias do último ato indicando a ação fiscal, já foi abordada no item anterior, mas dirigida ao aspecto da penalidade pelo atraso na entrega das declarações de ajuste anuais dos exercícios de 1993 e 1994. Então, resta esclarecer as demais ligações desse dispositivo com a continuidade do procedimento fiscal.

O prazo constante do artigo 7.º do Decreto n.º 70235/72 tem por objeto dar contornos ao procedimento de ofício e excluir a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores. Dessa forma, ao tempo em que garante o contribuinte quanto à eventuais golpes de terceiros em nome da fiscalização, inibindo qualquer hipótese de pedidos verbais, assegura ao Fisco, a exclusão de qualquer iniciativa para correção de erros, com requisitos da espontaneidade. Caso contrário, perderia sentido a existência do Fisco, pois que remota a possibilidade de detecção de infrações, se possível a correção destas, durante a investigação.



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

Processo nº : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº : 102-45.682

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

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

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

§ 2º. Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.”

Porém, não pode o Fisco ficar, permanentemente, impondo ao contribuinte obrigações, cuidados e atenção aos seus Auditores e daí a limitação temporal para que se completem as verificações ou informe sobre sua continuidade ao fiscalizado. Caso não sinalizado nesse sentido, após 60 (sessenta) dias do último ato formal indicador do procedimento investigatório, o contribuinte readquire os requisitos da espontaneidade que implicam em possibilidade do pagamento dos tributos devidos sem a imposição da penalidade de ofício.

Para esse fim, a aplicabilidade do artigo 138 do CTN, que requer seja a responsabilidade excluída pela espontaneidade, desde que a denúncia apresente-se acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros moratórios.

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.”



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº. : 102-45.682

Não sendo efetuada a quitação dos tributos declarados no momento em que a exclusão da espontaneidade estava vigendo por força da perda dos efeitos dos atos praticados pelo Fisco, na forma do § 2.º do artigo 7.º do referido Decreto, e, na seqüência havendo a conclusão do procedimento interrompido com a efetivação do lançamento dos tributos declarados, correto o procedimento, dada a não observação dos requisitos do artigo 138 do CTN.

2.3 – Tributos decorrentes das declarações retificadoras foram objeto de parcelamento.

Não se constata na documentação juntada à peça recursal o parcelamento do imposto resultante das declarações apresentadas a destempo, nem daqueles constantes das retificadoras.

Talvez, o ilustre patrono referiu-se ao parcelamento, em até 6 (seis) vezes, constante do recibo de entrega desses documentos. Mas, de longa data conhecido que as condições para o pagamento do tributo declarado são válidas apenas para as declarações entregues no prazo normal, fato que implica ter o tributo apurado prazo fixado em ato normativo para o vencimento em parcelas. Quando ocorre a entrega a destempo, regra geral, os prazos legais permitidos já se encontram vencidos, fato que impede a utilização dessa modalidade de parcelamento.

Entregue a declaração a destempo e, como nesta situação, estando vencidos os prazos para o parcelamento na declaração, o saldo de imposto a pagar constitui-se em dívida sujeita a acréscimos legais a partir do vencimento da quota única do imposto apurado na declaração, devendo ser pago à vista ou motivo de confissão de dívida e pedido de seu parcelamento, independente da declaração, conforme determinação do artigo 91 da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, e alterações posteriores.



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

Processo nº : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº : 102-45.682

2.4 - Acréscimo patrimonial a descoberto justificado pelos rendimentos declarados no ano-calendário anterior.

O acréscimo patrimonial a descoberto foi apurado mediante o confronto dos rendimentos declarados, acrescidos dos rendimentos das aplicações financeiras com as aplicações efetuadas constantes da declaração de bens do exercício de 1997, conforme demonstrativo à fl. 120. Comprovado o excesso de aplicações sem o devido respaldo financeiro, configurou-se a presunção legal de omissão dos rendimentos em montante equivalente.

A declaração de ajuste anual deve conter elementos que espelhem fielmente a movimentação econômica do contribuinte durante o ano-calendário e ter a documentação comprobatória como suporte aos seus dados, porque serve como instrumento de prova complementar aos fatos questionados pelo Fisco sejam relativos ao próprio ano-calendário, sejam atinentes àqueles do futuro, com vínculos no passado.

Destarte, os rendimentos declarados e tributados no ano-calendário somente podem ser utilizados como fonte das aplicações de outros se não consumidos naquele de referência. Além desse requisito, devem constar da declaração de bens como disponibilidade em poder do contribuinte e ter comprovação justificadora de sua posse em confronto com a ausência de rentabilidade por situar-se em caixa próprio.

Nas declarações retificadoras apresentadas não se constata a existência de qualquer disponibilidade em poder do contribuinte, e, de outro lado, não há qualquer justificativa a esse título. Assim, imprópria a argumentação para fins de excluir a tributação do rendimento omitido caracterizado pelo acréscimo patrimonial a descoberto.



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº. : 102-45.682

No entanto, a forma de apuração da evolução patrimonial merece melhor análise em face da incidência tributária do Imposto sobre a Renda.

Esse tributo é do tipo que determina o pagamento do imposto à medida que os rendimentos vão sendo percebidos, antes de qualquer atitude de formalização do respectivo crédito tributário pelo fisco. Assim é que os rendimentos percebidos são tributados ou pelas fontes pagadoras ou pela própria beneficiária, no caso daqueles oriundos de outras pessoas físicas ou de ganhos de capital.

O tributo assim pago pode ser definitivo ou sofrer ajuste ao final do período – ano-calendário – mediante submissão à tabela progressiva anual. Alguns rendimentos, bem assim ganhos de capital, têm tributação definitiva já na primeira subsunção, ou seja, não se sujeitam à incidência anual. Outros, caso do resultado da atividade rural, não se submetem à incidência mensal, porque decorrentes da exploração de um patrimônio especial, com fato gerador complexo que se completa no último dia do ano-calendário, enquanto o resultado positivo comporá a renda tributável anual do contribuinte.

Desta forma de tributação, decorre que o pagamento do tributo, à medida que os rendimentos vão sendo percebidos, pode coincidir com o apurado após a incidência da tabela progressiva anual – casos em que o rendimento é fonte única, repetindo-se ao longo dos meses do ano, enquanto ausentes deduções aproveitáveis na declaração - mas, na maioria das situações, resulta diferente daquele pela existência de pagamentos não submetidos à incidência mensal por situarem-se abaixo do limite de isenção, ou pela adição dos resultados positivos da atividade rural; ou, ainda, pelo aproveitamento das deduções não ligadas ao rendimento.



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº. : 102-45.682

Evidencia-se, portanto, que o fato gerador do tributo é da modalidade complexiva, porque se completa no último dia do ano-calendário, mas a tributação obrigatória ocorre a cada percepção de rendimento ou ganho de capital, exceto a produção da atividade rural.

Dessa conclusão, poderiam visualizar impossibilidade de apuração mensal de acréscimos patrimoniais porque não se combinaria com fato gerador complexo, no entanto, correto esse procedimento em virtude dos pagamentos efetuados quando de cada percepção de rendimento. Adotada a verificação anual, ofensa ao princípio constitucional da isonomia, insculpido no artigo 150, II da Constituição Federal, pois tratamento desigual a contribuintes em situações idênticas.

“Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

O levantamento anual não permite a identificação de omissão de rendimentos mensais por acréscimos patrimoniais enquanto, nesses casos, a aplicação da tabela progressiva anual implica em tratamento distinto e mais benéfico ao infrator, pois com tributação posterior.

Então, possível e obrigatória a tributação dentro do próprio ano-calendário, decorre que o fisco deve efetuar levantamento de modo a identificar corretamente o momento da ocorrência do conseqüente tributário que tenha por



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº. : 102-45.682

molde perfeito a hipótese de incidência contida na lei. Destarte, levantamento anual da evolução patrimonial não informa corretamente o mês em que ocorrido o fato jurídico motivador da incidência do tributo, e pode gerar tributação incorreta, com prejuízos de impossível distinção, pois de incidência ofensiva aos direitos do ente tributante quanto aos direitos do fiscalizado, dependendo do montante mensal de recursos movimentado. Portanto, não deve ser aceita a tributação da omissão de rendimentos com lastro na evolução patrimonial apurada anualmente.

2.5 - Inconstitucionalidade da exigência de juros moratórios com lastro na taxa SELIC.

Esse aspecto não foi objeto da peça impugnatória, motivo para considerar precluso o direito de imposição nesta instância de julgamento. Tal posicionamento decorre da supressão de instância e da determinação contida no artigo 16, III, e 17 do Decreto n.º 70235, de 6 de março de 1972, que determinam a apresentação dos motivos e das provas na fase impugnatória, enquanto a matéria não expressamente contestada considerar-se-á não impugnada.

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Assim, não contestada a matéria em primeira instância e apresentada nesta fase, suprime-se o direito da autoridade *a quo* de manifestar-se sobre ela, enquanto ofensa ao artigo 16, III, e 17 do referido ato legal. Destarte, não haverá manifestação neste sobre essa matéria.



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39
Acórdão nº. : 102-45.682

2.6 - Diligência, perícia e juntada posterior de provas.

Não foram indicados os motivos para a realização de diligências nem para as perícias. Sem motivação não há porque deferir tais pedidos.

2.7 – Ausência de comunicação sobre recolhimento de tributos com os benefícios da espontaneidade.

Argumentou que a Autoridade Autuante não lhe comunicou sobre a oportunidade de recolher os tributos devidos como se espontâneos fossem, na forma do artigo 47 da lei n.º 9430/96.

A determinação legal não era recente pois já estava em vigor há mais de ano na oportunidade em que desenvolvida a fiscalização, portanto, conhecida dos patronos e do próprio contribuinte. De outro lado, não é permitido alegar o desconhecimento da lei, uma vez publicada em veículo divulgatório de circulação nacional.

Deve ser esclarecido que as matérias relativas ao arbitramento com lastro em aplicações financeiras, bem assim a redução da penalidade moratória pelo atraso na entrega das declarações de ajuste anuais dos exercícios de 1993 e 1994, foram afastadas no julgamento de primeira instância e objeto de recurso de ofício no processo 10435.000713/98-68.

Isto posto, afasto as questões preliminares suscitadas quanto a cerceamento da defesa por excesso de comandos legais infringidos e de nulidade por ausência de fundamentação para a penalidade, em face dos motivos já expostos, e no mérito, mesmo não tendo lastro nas alegações apresentadas pelo ilustre patrono, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência da penalidade moratória nos exercícios de 1993 e 1994, e a tributação da



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

Processo nº. : 10435.001609/2001-39

Acórdão nº. : 102-45.682

omissão de rendimentos no ano-calendário de 1996, com lastro em acréscimo patrimonial a descoberto, apurado anualmente, irregular perante os comandos legais vigentes. Destarte, deve ser excluído do total apurado na Decisão de primeira instância, fl. 289, relativo ao Exercício de 1997, o Imposto sobre a Renda em valor de R\$ 31.795,00, resultante da referida omissão ($R\$ 127.180,00 \times 25\% = R\$ 31.795,00$), afastada neste voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2002.



NAURY FRAGOSO TANAKA