



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Recurso nº. : 129.010
Matéria : IRPF - Ex(s): 1993 a 1995
Recorrente : VITOR GOMES GONTIJO
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 18 de abril de 2002
Acórdão nº. : 104-18.718

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não se verificando na formulação da exigência a hipótese alegada pela defesa, não há que se falar em nulidade por cerceamento do Direito de defesa

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

IRPF – GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL – LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

IRPF – DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO – MULTA DE MORA PELO ATRASO X MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – COBRANÇA CONCOMITANTE - A penalidade prevista no artigo 88, inciso I, da Lei n.º 8.981, de 1995, incide quando ocorrer a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 889 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 (lançamento de ofício), cabe tão-somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

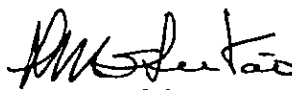
TRIBUTO NÃO RECOLHIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO –
MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO – A falta ou insuficiência
de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais
correspondentes. Sendo perfeitamente válida a aplicação da penalidade
prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma
prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
VITOR GOMES GONTIJO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do
lançamento, por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, DAR provimento PARCIAL
ao recurso, para excluir da exigência tributária a aplicação da multa por atraso na entrega da
declaração em concomitância com a multa de lançamento de ofício, relativa aos exercícios
de 1994 e 1995, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 MAI 2002



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718
Recurso nº. : 129.010
Recorrente : VITOR GOMES GONTIJO

RELATÓRIO

VITOR GOMES GONTIJO, contribuinte inscrito CPF/MF sob o nº 054.820.706-20, residente e domiciliado no município de Divinópolis, Estado de Minas Gerais, à Rua Maranhão, n.º 1.141 – Bairro Sidil, jurisdicionado a DRF em Divinópolis - MG, inconformado com a decisão de primeiro grau, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 11/05/99, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 02/10, com ciência, em 11/05/99, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 2.143.780,84 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75%, e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, bem como da multa de 1% ao mês, limitado a 20%, pelo atraso na entrega da declaração de imposto de renda pessoa física, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1993 a 1995 e 1997, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1992 a 1994 e 1996.

O lançamento foi motivado pela constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

1 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos, caracterizada pela variação patrimonial a descoberto, evidenciada pelo confronto entre dispêndios e disponibilidades mensais. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos, e 8º, da Lei n.º 7.713, artigos 1º ao 4º, da Lei n.º 8.134/90; artigos 4º e 5º e 6º, da Lei n.º 8.383/91, combinado com o artigo 6º e parágrafos, da Lei n.º 8.021/90.

2 – GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme demonstrado na planilha. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e 16 ao 21, da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º, 2º e 18, inciso I e parágrafos, da Lei n.º 8.134/90; artigos 4º e 52, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.383/91.

3 – MULTA REGULAMENTAR – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO: Multa de 1% (um por cento) ao mês ou fração, limitada a 20% (vinte por cento) sobre o imposto de renda lançado, atualizado, decorrente de atraso na entrega das declarações de rendimentos dos exercícios de 1992, ano base de 1991, 1993, ano calendário de 1992, 1994, ano calendário de 1993, e 1995, ano calendário de 1994. Infração capitulada no artigo 8º, do Decreto-lei 1.968/82, combinado com o artigo 27 da Lei n.º 9.532/97; artigo 88, inciso I e II, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.981/95, combinado com o artigo 27, da Lei n.º 9.532/97.

Em sua peça impugnatória de fls. 11/30, instruída pelos documentos de fls. 31/42 apresentada, tempestivamente, em 10/06/99, o suplicante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando o seu cancelamento, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

- que, preliminarmente, o auto de infração referente à pessoa física, quando fez a descrição dos fatos e enquadramentos legais, não identificou e nem se estribou aos aspectos materiais, inerentes ao autuado;

- que deve ser observada a capacidade contributiva do contribuinte, porquanto esse princípio é novidade da Constituição de 1988 e aparece, expressamente, sob o § 1º do artigo 145;

- que a capacidade contributiva é um princípio que assegura aos contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, a garantia de somente serem tributados na medida de suas aptidões para gerar rendimentos, pois, caso contrário, o tributo revestirá caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição;

- que a decadência é sinônimo de caducidade. Corresponde ao prazo assinalado para o exercício do direito. É forma de perecimento ou extinção de direito. A própria lei estabelece um prazo para que esse direito seja exercido. Caso a parte interessada, no caso a Fazenda Pública, não exerça o direito que a lei lhe assegura no prazo estipulado, entende-se que ela não tem interesse, ou seja, que a Fazenda Pública abriu mão de seu direito;

- que tendo sido intimado em data de 01/02/99, conforme AR – Aviso de Recebimento, o qual foi postado em 29/01/99, conforme cópia reprográfica do envelope postal, a ilustre autoridade fiscalizadora não poderia ter cobrado imposto de renda da pessoa física relativo ao exercício de 1993, ano-calendário de 1992, porquanto esse se acha totalmente fulminado pela figura da decadência;

- que, assim, o prazo para cobrança, por parte da Administração Pública iniciou-se em 04/01/94, tendo se exaurido por completo em data de 03/01/99, que por não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

ser dia útil, ficou prorrogado até o próximo dia de expediente na repartição, ou seja, ficou prorrogado até o dia 04/01/99;

- que, dessa forma, e tendo sido iniciada a fiscalização em data posterior à acima, ou seja, tendo sido iniciada em data de 01/02/99, o imposto e seus acessórios legais, relativo ao exercício de 1993, ano-calendário de 1992 deve ser de plano, expungido do feito fiscal, por ser medida de direito;

- que, no mérito, o auto de infração não tem motivação adequada, nem pertinente, já que há deformidade na base de cálculo do tributo exigido. E, quando o ato administrativo-fiscal resta sem motivação, ele se torna ineficaz, posto que alheio e arredo aos fundamentos que justifiquem a sua manutenção;

- que a multa pretendida pela autuante, além de absolutamente indevida, assume o caráter de abuso de poder fiscal, posto que manifestamente confiscatória, pois quase alcança o valor do próprio imposto indevido reclamado;

- que a multa imposto ao autuado, no percentual de 75%, sem a menor sobra de dúvida, constitui nitidamente um confisco tributário, que fere de morte o art. 150, IV, da CF/88;

- que as multa impostas ao autuado, relativas às entregas intempestivas das declarações de rendimentos da pessoa física, não têm respaldo jurídico e muito menos moral, sendo contrárias ao entendimento majoritário, inclusive no Primeiro Conselho de Contribuintes;

- que no caso de denúncia espontânea de obrigação acessória, como é o caso da entrega intempestiva da declaração de rendimentos da pessoa física, a multa está



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

excluída pelo Código Tributário Nacional, que é Lei Complementar a que se submetem as leis ordinárias, decretos e normas complementares;

- que não houve acréscimo patrimonial a descoberto, conforme pretendido pela ilustre autoridade fiscalizadora, porquanto toda a variação patrimonial havida no período fiscalizado, foi oportunamente justificada com recursos, conforme se comprova robustamente com as inclusas planilhas demonstrativas;

- que existe ilegitimidade passiva já conforme declarações de rendimentos de fls. 11/31, o autuado apresenta declaração em separado do cônjuge, o que se verifica pela indicação de valores nos campos destinados às informações do cônjuge, não obstante, a ilustre autoridade fiscalizadora, apurou ganho de capital, quando este não realizou nenhuma operação de compra e venda relacionada com o veículo caminhão a diesel – placas GLF –3704.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que quanto às preliminares argüidas há que se acolher apenas a que se refere à decadência do exercício de 1993, uma vez que de acordo com o art. 173, inciso I do CTN esta se verificou em 31/12/1998, porquanto antes da lavratura do presente auto de infração, ou seja, 11/05/99;

- que, entretanto, quanto a não observação da capacidade contributiva, é totalmente descabida assertiva do interessado, eis que o lançamento em tela foi todo espelhado nos dados informados nas declarações de ajuste anual apresentadas, com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

exceção da venda de um bem sobre a qual foi apurado ganho de capital, mas que será excluída dos respectivos cálculos, como se verá adiante;

- que o reclamante alega como questão de mérito e não de preliminar, a quebra do contraditório, e independendo de onde se inclua realmente tal questionamento, o faz de forma evasiva, sem mencionar quando ocorreu e qual motivo teria gerado tal preterição de seu direito;

- que durante a ação fiscal junto ao contribuinte, que culmina com a lavratura do Auto de Infração, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, pois não existe ainda o contraditório. Somente após a ciência do Auto de Infração poderá ser instaurado o litígio, caso o contribuinte apresente, de acordo com os preceitos legais, a devida impugnação;

- que ocorreria cerceamento do direito de defesa se, na presente decisão, deixassem de ser abordados os argumentos de fato e de direito apresentados pelo defendente, relacionados, é claro, com o lançamento questionado;

- que ocorreria cerceamento do direito de defesa se o contribuinte, por não entender o teor da infração apontada em função de falha de enquadramento legal cometida, deixasse de exercer sua ampla defesa, o que, de certo, não aconteceu no presente caso;

- que a despeito da afirmativa do defendente em relação ao caráter confiscatório da multa proporcional exigida, entendendo que sua aplicação está ferindo de morte o artigo 150, IV da CF/88, há de se observar que a precitada multa foi aplicada exatamente como emana da Lei nº 9.430, em seu artigo 44-I, e , conforme o Parecer Normativo CST nº 329/70, não cabe a esta autoridade monocrática o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

- que referente às multas por atraso na entrega das declarações de ajuste anual, o contribuinte não contesta o referido atraso, discute, porém, a procedência da exigência, em face do comando do art. 138 do CTN, conclamando a seu favor, o pálio do instituto da denúncia espontânea;

- que a denúncia espontânea está, de fato, prevista no art. 138 do CTN, que institui norma excludente de responsabilidade, quando esta é acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração;

- que a entrega da declaração tanto pode ser espontânea quanto por intimação e em qualquer dos casos, quando há a extemporaneidade, é cabível a aplicação da multa por atraso;

- que, assim, o atraso na entrega da DIRPF se torna ostensivo com o decurso do prazo legal fixado para a sua entrega tempestiva, não havendo, no caso em pauta, fato desconhecido da autoridade tributária que pudesse amparar a defendente pelo instituto da denúncia espontânea. Portanto, não procedendo a argumentação levantada na peça impugnatória, deve ser mantida a cobrança da multa pelo atraso na entrega das declarações de ajuste anual IRPF/1994/1995, em que pese o fato de decisões contrárias no Primeiro Conselho de Contribuintes, como afirmado na peça impugnatória, excluindo-se apenas as multas por atraso na entrega das DIRPF/92/93, por abrangido tais períodos pelo instituto da decadência, como se viu anteriormente. Ressalte-se que o defendente não questionou a decadência do EF/92;

- que ao contrário do que afirma o defendente, o imposto exigido no presente lançamento não foi apurado com base em presunções fiscais. Todos os valores que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

constam dos demonstrativos de fls. 146/159 foram extraídos das declarações de ajuste anual do interessado e de sua esposa, e dos demais documentos anexados aos autos, cabendo ressaltar que foram consideradas, inclusive, as importâncias em moeda corrente nacional mantidas em seu domicílio e informadas nas DIRPF;

- que quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuado, estes sim, não se prestam para comprovar nenhum “superávit” ou “déficit”, eis que totalmente em desacordo com a legislação que rege a matéria;

- que os demonstrativos elaborados pela autoridade autuante estão de acordo com o prescrito acima, aqueles utilizados pelo interessado em sua impugnação, entretanto, não se prestam para demonstrar o que se pretendeu, uma vez que foram levados em consideração apenas valores anuais;

- que verifica-se, pela análise dos precitados demonstrativos, estar correto o defendente ao afirmar que não foram levados em consideração os valores dos rendimentos isentos e não tributáveis e dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, informados em suas declarações de ajuste anual. Todavia, tal fato se deu em consequência de o próprio interessado não ter comprovado, após a intimação de fls. 37/38, a origem e efetivo recebimento dos referidos valores, estando, assim, mais uma vez correto o fisco, em não incluí-los nos demonstrativos;

- que totalmente descabida a inquietação do interessado, quando questiona a inclusão dos valores constantes dos documentos de fls. 32/34 nos cálculos que deram origem ao presente lançamento. Ora, esses documentos nada mais são que a declaração de ajuste anual IRPF/1995 de sua esposa, Vera Gomes Gontijo, e os valores dali extraídos são simplesmente os valores dos rendimentos por ela informados, que vieram a ser adicionados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

ao montante dos recursos do impugnante no ano-calendário respectivo, fazendo diminuir, consequentemente, o valor do IRPF que ora lhe é exigido;

- que o caminhão diesel, placa GLF-3704, realmente não pertencia ao contribuinte, como se verifica pelo Certificado de Registro de Veículo, a fls. 57, e em assim sendo, não há que se apurar ganho de capital, quando de sua venda, em nome do autuado;

- que diante de todas as considerações anteriores, há que se excluir do montante exigido do defendente as parcelas da multa por atraso da DIRPF/92, do IRPF e da multa por atraso, referente à DIRPF/93, e do imposto sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos;

- que quanto à parcela eximida recorro de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, por força do disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, art. 67, e Portaria MF nº 333/97.

As ementas que consubstanciam a decisão da autoridade de 1º grau são as seguintes:

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

Exercício: 1994, 1995

Ementa: DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5(cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. No lançamento não há que se cogitar quanto à preterição do direito de defesa, posto que esta, consoante o disposto no inciso II, do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, aplica-se apenas a despachos e decisões.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. ENTREGA FORA DO PRAZO. MULTA. Cabível a aplicação da penalidade prevista na legislação tributária, nos casos de apresentação da Declaração de Ajuste Anual fora do prazo regulamentar, quer o contribuinte o faça espontaneamente ou não.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não deve ser considerada como denúncia espontânea o cumprimento de obrigações acessórias, após decorrido o prazo legal para seu adimplemento, sendo a multa indenizatória aplicada em decorrência da impontualidade do contribuinte.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, a partir de 01/01/1989, deverá ser apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos forem percebidos, sendo, dessa forma, incorreta a apuração de omissão de rendimentos através de fluxo de caixa anual.

GANHO DE CAPITAL. Incabível a apuração de ganho de capital, quando devidamente comprovado nos autos que o bem alienado não pertencia ao autuado.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Deste ato, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º, inciso II da Lei n.º 8.748/93, com a nova redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/97.

Da mesma forma, após cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/04/00, conforme Termo constante à folha 43/45, e, com ela não se conformando, o requerente interpôs, em tempo hábil (23/05/01), o recurso voluntário de fls. 46/69, no qual demonstra irresignação contra a parte decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na peça impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

- que, em razão preliminar, o auto de infração quando fez a descrição dos fatos e enquadramento legal, não identificou e nem se estribou aos aspectos materiais observando a capacidade contributiva do contribuinte;

- que a multa pretendida, no importe de R\$ 263.739,49, para uma exigência de R\$ 502.360,98, além de absolutamente indevida, assume o caráter de abuso de poder fiscal, posto que manifestamente confiscatória;

- que as multas impostas ao recorrente, relativas às entregas intempestivas das Declarações de Rendimentos da Pessoa Física, não têm respaldo jurídico e muito menos moral, sendo contrárias ao entendimento majoritário, inclusive no Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda;

- que efetivamente, o feito fiscal se baseou em presunções, haja vista que tal tributação tenha ocorrido tão-somente, frise-se, por opinião pessoal divorciada da realidade fática havida.

Consta às fls. 85/87 a concessão de liminar em Mandado de Segurança para que a autoridade lançadora admita o recurso ao Conselho de Contribuintes, independente de comprovante de depósito judicial prévio conhecimento de recurso administrativo.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

É de se esclarecer, inicialmente, que tendo em vista o lançamento, a impugnação, e a decisão singular, que do valor total do imposto lançado de R\$ 761.421,82, e do total da multa de R\$ 139.931,41, resta em litígio R\$ 502.360,15 de imposto de renda (sendo: R\$ 215.020,84 do ano-calendário de 1993 e R\$ 287.339,31 do ano-calendário de 1994) e R\$ 86.199,064 da multa por atraso da DIRPF (sendo: R\$ 46.129,86 do ano-calendário de 1993, e R\$ 40.069,20 do ano-calendário de 1994); haja vista que a diferença de imposto e de multa por atraso na entrega da DIRPF foi excluído pela decisão singular, cujo recurso de ofício foi julgado por esta Câmara, em 07-11-2001, conforme Acórdão nº 104-18.435.

De início, cumpre apreciar a questão preliminar de nulidade suscitada pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, ou seja, não identificou e nem se estribou aos aspectos materiais, inerentes ao autuado.

Como foi visto no relatório, o autuado se insurge, em preliminar, contra a exigência fiscal por entender que houve flagrante cerceamento do direito de ampla defesa e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

do contraditório, com os meios e recursos a eles inerentes, arguindo, para justificar o alegado, que o auto de infração não identificou e nem se estribou aos aspectos materiais, inerentes ao autuado, principalmente desrespeitando o princípio da capacidade contributiva.

Verifica-se que o Auto de Infração às fls. 01/10, identifica por nome e CPF o autuado, esclarece que foi lavrado na DRF/Divinópolis, cuja ciência foi em 11/05/99 e descreve, as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal, assinado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, cumprindo o disposto no art. 142 do CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Como também é equivocado o entendimento que não foi observado a capacidade contributiva do suplicante, eis que o lançamento em tela foi todo espelhado nos dados informados nas Declarações de Ajuste Anual apresentadas.

Ora, não há como pretender premissas de cerceamento do direito de defesa, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Mesmo que verdadeiro fosse, para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa, haja vista que o suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

"A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo."

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

"A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito."

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida. Se faz necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico, dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

"Art. 59 - São nulos:

- I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre o suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Após estas colocações, passo ao exame de mérito da lide.

Como visto, no relatório, restou para discussão nesta instância o acréscimo patrimonial a descoberto, relativo ao ano-calendário de 1994, bem como a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração, relativo ao ano-calendário de 1994, lançada em concomitância com a multa de ofício, já que como visto, anteriormente, o ano-calendário de 1993 foi declarado decadente.

Quanto a parte do lançamento que se refere ao acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos “Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos”, realizados através de “Fluxos Financeiros”, apurados de forma mensal, verifica-se que o Fisco constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - “fluxo de caixa” - “fluxo financeiro”, que o contribuinte apresentava, nos períodos examinados, um “saldo negativo” - “acrécimo patrimonial a descoberto”, ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

Não há dúvidas nos autos que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratar, portanto, como simples acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei n.º 7.713/88:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados.

Lei n.º 8.134/90:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

.....
Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.
.....

Lei n.º 8.021/90:

Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte."

Como se depreende da legislação, anteriormente, citada o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

No presente caso, a tributação levado a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o “fluxo financeiro - fluxo de caixa” do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos e empréstimos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Assim, não dúvidas que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto a formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Na fase recursal o suplicante nada acresce em seu favor, não apresenta elementos comprobatórios (prova material) que pudessem ilidir a acusação ou diminuir o acréscimo patrimonial a descoberto, apurado através de "fluxo de caixa". Assim sendo, é de se manter o lançamento no ano-calendário de 1994.

Quanto a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos pessoa física, tendo por base de cálculo o imposto devido apurado no auto de infração, sobre o qual foi exigido 1% ao mês limitado a 20%, lançado em concomitância com a multa de lançamento de ofício, se faz necessário um estudo mais detalhado. Senão vejamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

Quanto ao atraso na apresentação da declaração de rendimentos, é de se esclarecer que a partir do exercício de 1995, todas as pessoas físicas e pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País registradas ou não, inclusive as firmas e empresas individuais a elas equiparadas e as filiais, sucursais ou representações, no País, das pessoas jurídicas com sede no exterior, estejam ou não sujeitas ao pagamento do imposto de renda estão obrigadas a apresentar declaração de rendimentos como pessoa jurídica. Incluem-se nessa obrigação as sociedades em conta de participação, bem como as microempresas de que trata a Lei n.º 7.256/84.

Para o deslinde da questão impõe-se invocar o que diz a respeito do assunto a Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 88 - A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:

I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;

II - à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º - O valor mínimo a ser aplicado será:

a) - de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;

b) - de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas.”

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 1999, dispõe quanto as infrações às disposições referentes à declaração de rendimentos o seguinte:

“Art. 964 – Serão aplicada as seguintes penalidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

I – multa de mora:

- a) de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, observado o disposto nos §§ 2º e 5º deste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 27);
- b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 49);

II – multa:

- a) de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos a seis mil, seiscientos e vinte nove reais e sessenta centavos no caso de declaração de que não resulte imposto devido (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, inciso, II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30);
- b) de cem por cento, sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, resultante da reunião de duas ou mais declarações, quando a pessoa física ou pessoa jurídica não observar o disposto nos arts. 787, § 2º, e 822 (Lei nº 2.354, art. 32, alínea "c").

§ 1º As disposições da alínea "a" do inciso I deste artigo serão aplicadas sem prejuízo do disposto nos arts. 950, 953 a 955 e 957 (Decreto-lei nº 1.967, de 1982, art. 17, e Decreto-lei nº 1.968, de 1982, art. 8º).

§ 2º Relativamente à alínea "a" do inciso II, o valor mínimo a ser aplicado será (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30):

I – de cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos, para as pessoas físicas;

II – de quatrocentos e quatorze reais e trinta e cinco centavos, para as pessoas jurídicas.

§ 3º A não regularização no prazo previsto na intimação ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 88, § 2º)

§ 4º Às reduções de que tratam os arts. 961 e 962 não se aplica o disposto neste artigo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

§ 5º A multa a que se refere a alínea "a" do inciso I deste artigo, é limitada a vinte por cento do imposto devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 2º (Lei nº 9.532, de 1997, art. 27. "

Como se vê do dispositivo legal retrotranscrito, a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado pela legislação de regência se sujeita a aplicação da penalidade ali prevista. Ou seja: (1) - multa de mora de 1% ao mês, limitado no valor máximo de 20% do imposto a pagar e limitado no valor mínimo de R\$ 165,74, quando for apurado imposto de renda a pagar; e (2) - multa fixada em valores de R\$ 165,74 a R\$ 6.629,60, quando não for apurado imposto de renda a pagar.

Assim, observada a legislação de regência, advém a conclusão que o contribuinte em tela, estava inequivocadamente obrigada a cumprir a obrigação tributária acessória de entregar as suas declarações de rendimentos, dos exercícios de 1994 e 1995 (anos-calendário 1993 e 1994), até o dia 31 de maio de 1994 e 1995. Tratando-se de obrigação de fazer, em prazo certo, estabelecida pelo ordenamento jurídico tributário vigente à época, seu descumprimento, demonstrado nos autos e admitido explicitamente pelo impugnante, resulta em inadimplemento à aludida norma jurídica obrigacional sujeitando o responsável às sanções previstas na legislação tributária, notadamente à multa estabelecida no inciso II, do artigo 88, da Lei n.º 8.981/95, observado o valor mínimo previsto no § 1º, alínea "b", do citado diploma legal.

Por outro lado, se faz necessário ressaltar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário proceder uma análise mais detalhada se está correto o lançamento da Multa de Mora por Atraso na Entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, calculada na base de 1% ao mês sobre o imposto de renda devido, mesma base de cálculo da Multa de Lançamento de Ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

Se faz necessário esclarecer, que o suplicante apresentou a declaração de ajuste anual exercícios de 1994/1995, correspondente aos anos-calendário de 1993/1994, em 29/04/97 (fls. 24/26 do Processo Administrativo Fiscal nº 10665.000644/99-13 – Recurso de Ofício), totalmente fora do prazo legalmente estipulado pela legislação de regência, razão pela qual teve os rendimentos omitidos, apurados pela fiscalização, lançados de ofício, com cobrança da multa de lançamento de Ofício de 75%, através da constituição do Processo Administrativo Fiscal de nº 10665.000644/99-13.

Verifica-se às fls. 158 do Processo 10665.000644/99-13, que a base de cálculo da matéria tributável é a mesma do lançamento de ofício, ou seja, a base de cálculo para cobrança da multa de ofício foi a omissão de rendimentos apurado pela fiscalização, e a base de cálculo para a cobrança da multa por atraso na entrega da declaração foi o imposto devido decorrente desta omissão de rendimentos.

Assim, para que se faça a justiça fiscal e se mantenha a jurisprudência formada nesta Câmara, deve ser excluída a multa de mora pelo atraso na entrega da declaração, lançada neste processo, já que foram aplicadas, sobre o mesmo fato gerador, as seguintes penalidades: a) multa de lançamento de ofício; e b) multa de mora pelo atraso na entrega de declaração de rendimentos.

Nota-se nos autos que a multa de mora incidiu sobre o mesmo fato gerador da multa de lançamento de ofício e nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto n.º 70.23/72, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade e, conseqüentemente, cabível é a penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91. Ou seja, o Auto de Infração deverá conter entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável. Assim, a entrega da Declaração de Rendimentos após o início do procedimento fiscal inibe a espontaneidade do sujeito passivo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

ensejando, se for o caso de falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, cabe o lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

A entrega do formulário utilizado para declaração dos rendimentos, no caso em pauta, se traduz como formalidade que não gera qualquer outra consequência em termos de apenação do contribuinte, vez que independentemente da sua efetivação, o crédito tributário apurado seria gravado com a penalidade específica para a hipótese de lançamento “ex officio”, afastada que estava a entrega espontânea da declaração de rendimentos.

Como é sabido, a multa de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

A denominada multa “ex-offício” é aplicada, de um modo geral, quando a Fiscalização, no exercício da atividade de controle dos rendimentos sujeitos à tributação, se depara com situação concreta da qual resulte falta de pagamento ou insuficiência no recolhimento do tributo devido. Vale dizer, a penalidade tem lugar quando o lançamento tributário é efetivado por haver o contribuinte deixado de cumprir a obrigação principal, e dessa omissão, voluntário ou não, resulte falta ou insuficiência no recolhimento do imposto devido.

Assim, quando se trata de lançamento de ofício, efetuado em razão de irregularidades constatadas pelo Fisco, descabe a aplicação da multa de mora pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

apresentação fora do prazo da declaração de rendimentos, prevista no artigo 88, inciso I, da Lei nº 8.981, de 1995.

Não há como prevalecer, portanto, a multa de mora aplicada pelo atraso na entrega do formulário da declaração de rendimentos, na forma como fundamentada a exigência. Desta forma, a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos de pessoa física, relativas aos exercício de 1994/1995, cobrada juntamente com a multa de lançamento de ofício, é de se observar que a penalidade prevista no artigo 8º, do Decreto-lei n.º 1.968 de 1982, e artigo 88, inciso I, da Lei n.º 8.981, de 1995, incide quando ocorrer a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 889 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, cabe tão-somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.

Finalmente, nota-se nos autos às fls. 01/10, que autoridade lançadora aplicou a multa de lançamento de ofício cobrada juntamente com o tributo, e nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto n.º 70.23/72, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade e, conseqüentemente, cabível é a penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91. Ou seja, o Auto de Infração deverá conter entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável. Assim, A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Sendo perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Como é sabido, a multa de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10665.000737/2001-51
Acórdão nº. : 104-18.718

adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

A denominada multa "ex-offício" é aplicada, de um modo geral, quando a Fiscalização, no exercício da atividade de controle dos rendimentos sujeitos à tributação, se depara com situação concreta da qual resulte falta de pagamento ou insuficiência no recolhimento do tributo devido. Vale dizer, a penalidade tem lugar quando o lançamento tributário é efetivado por haver o contribuinte deixado de cumprir a obrigação principal, e dessa omissão, voluntário ou não, resulte falta ou insuficiência no recolhimento do imposto devido.

Em razão de todo o exposto e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração em concomitância com a multa de lançamento de ofício, relativo aos exercícios de 1994 e 1995.

Sala das Sessões - DF, em 18 de abril de 2002



NELSON MALLMANN