



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

Processo nº. : 10820.001967/98-31
Recurso nº. : 120.475
Matéria : IRPF - EX.: 1998
Recorrente : ANTONIO AFONSO DE TOLEDO
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 22 DE FEVEREIRO DE 2000
Acórdão nº. : 102-44.112

IRPF - NULIDADE - As hipóteses de nulidade são aquelas expressamente previstas no Art. 59 do Dec. Nro 70.235/72.

MULTA ISOLADA - A exigência da penalidade prevista no Art. 44 inc. I da Lei nro 9.430/96, na hipótese dos autos, reveste-se de ilegalidade, eis que contrária aos dispositivos de legislação hierarquicamente superior.

IMPOSTO DE RENDA - A base de calculo do imposto de renda prevista no Art. 17 da Lei nro 9.532/97 é a diferença entre o valor recebido e aquele comprovadamente entregue para formação do patrimônio da pessoa jurídica isenta.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
ANTÔNIO AFONSO DE TOLEDO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, e, no mérito DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a multa isolada do art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


MÁRIO RODRIGUES MORENO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, JOSÉ CLÓVIS ALVES, VALMIR SANDRI, LEONARDO MUSSI DA SILVA, CLÁUDIO JOSÉ DE OLIVEIRA, DANIEL SAHAGOFF e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº. : 10820.001967/98-31
Acórdão nº. : 102-44.112
Recurso nº. : 120.475
Recorrente : ANTONIO AFONSO DE TOLEDO

RELATÓRIO

O contribuinte foi autuado para exigência da diferença recolhida a menor do imposto de renda relativo a ganho de capital apurado através da diferença entre os valores recebidos como devolução do patrimônio de entidade isenta e os efetivamente aplicados. O Auto de Infração exigiu também multa de ofício sobre o impostos, juros e multa isolada pela falta de recolhimento de tributo no prazo previsto na legislação (fls. 1 e sgs.)

Inconformado, apresentou tempestiva impugnação (fls. 48/63) onde em preliminar, pretendeu a nulidade do lançamento por falta de Termo de Início de Fiscalização, no mérito, que a multa é confiscatória e que o fato gerador não teria ocorrido na data pretendida pelo fisco e que não foram consideradas as provisões para rescisão de contratos de trabalho de funcionários e não apuradas corretamente as mensalidades atrasadas a receber, insurgindo-se ainda, contra as penalidades aplicadas.

O processo teve a instrução complementada através de diligência (fls. 120/121).

A Decisão da autoridade monocrática (fls. 191/197) manteve integralmente a exigência, rejeitando a preliminar de nulidade do auto de infração e que às autoridades administrativas não cabe manifestação sobre a constitucionalidade das Leis.



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

Processo nº : 10820.001967/98-31

Acórdão nº : 102-44.112

No mérito, de que o fato gerador ocorreu efetivamente em 01 de Janeiro de 1998, não prevalecendo à alteração da data de transferência do patrimônio formalizada posteriormente, portanto, correto o vencimento da obrigação tributária apontado no Auto de Infração, Decidiu ainda a referida autoridade, que o valor do patrimônio transferido apontado na exigência esta correto, como demonstrou a diligência realizada , e que não ocorreu a alegada duplicidade de penalidade.

Irresignado, recorre tempestivamente a este Conselho (fls. 202/223), onde em resumo, reiterando a argumentação expendida na impugnação, alega em preliminar a nulidade da exigência por falta de Termo de Início de Fiscalização e no mérito, pugna pela reforma da Decisão recorrida, eis que inicialmente pretendia fazer a devolução do patrimônio na data apontada no auto de infração, entretanto, em virtude de dificuldades operacionais foi obrigado a postergar tal procedimento. Alega ainda, que parcelas dos créditos a receber deveriam ser baixadas como créditos perdidos e que comportaria uma provisão para rescisão dos contratos de trabalho, portanto, o valor que deveria prevalecer, seria o do Balanço levantado em 31 de Março de 1998. Acrescenta que as multas aplicadas foram cobradas em duplicidade, além de indevidas. Pleiteia também, que o patrimônio da entidade absorvida seja considerado como aplicação. Juntou documentos.

Não houve manifestação da douta Procuradoria da Fazenda Nacional.

O Recurso teve seguimento sem o depósito previsto na legislação por força de medida liminar em mandado de segurança (fls. 278/281)

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10820.001967/98-31

Acórdão nº. : 102-44.112

VOTO

Conselheiro MÁRIO RODRIGUES MORENO, Relator

O presente Recurso versa sobre matéria exatamente igual ao Processo nro 10.820.001966/98-79, lavrado contra outro sócio da entidade isenta, que foi objeto do Recurso nro 120.472 julgado por esta Câmara na sessão de 22 de Fevereiro de 2000, cujo Acórdão de nro 102.44115 e voto do eminente Relator Dr. Valmir Sandri, tomo a liberdade de transcrever na íntegra (leio em sessão) , tendo em vista ter sido acolhido por unanimidade.

EMENTA

"PRELIMINAR DE NULIDADE - A hipótese de nulidade de ato praticado pela autoridade administrativa está prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Só se cogita da declaração de nulidade do auto de infração, quando o mesmo for lavrado por pessoa incompetente.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - Sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte, a diferença entre o valor em dinheiro, bens e direitos entregues para a formação do patrimônio de instituição isenta, e os valores recebidos pela pessoa física, a título de devolução de patrimônio.

MULTA ISOLADA - PRINCÍPIO DA ISONOMIA - O art. 5º caput, da Constituição Federal de 1988, prevê o princípio da igualdade jurídico-formal de todos diante da lei - igualdade na lei e igualdade perante a lei - e em total obediência à Lei Maior, deve o julgador prestar a tutela constitucional requerida pelos contribuintes, segundo os princípios gerais de direito e da hierarquia normativa.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.



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

Processo nº. : 10820.001967/98-31

Acórdão nº. : 102-44.112

VOTO

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento, havendo preliminar a ser analisada.

Na preliminar suscitada, entende o recorrente que deve ser declarada a nulidade do lançamento, tendo em vista que não foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização, e, por conseguinte, não foi observado o disposto no art. 196, do Código Tributário Nacional, assim como o art. 5º, LV, da Constituição Federal. Entendo impertinentes as asseverações do recorrente, a uma, porque o art. 196 do CTN, ao definir que a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização, lavrará os termos necessários, o fez, tendo em vista a necessidade de documentar o termo de início da ação fiscal, em complemento ao regime jurídico da denúncia espontânea previsto no art. 138 e no seu parágrafo único do CTN, ou seja, excluir a espontaneidade do sujeito passivo, e, também, por força da segurança jurídica, no sentido de determinar o prazo para a conclusão do procedimento; a duas porque, a garantia do contraditório, assegurada pelo inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, diz respeito ao direito atribuído tanto aos contribuintes como à própria Administração em obter conhecimento dos fatos que estão na base da formação do processo, que lhe garanta o direito de plena defesa.

Ainda, o art. 7º do Decreto 70.235/72, dispõe que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária. Logo, referido ato tanto, pode ser o Termo de Início do Procedimento Fiscal como o Termo de Intimação, instrumento utilizado no presente caso, conforme se verifica as fls. 09 do processo.

Dessa forma, entendo como descabida a preliminar da nulidade suscitada.

No mérito, o que se discute no presente processo é a exigência do imposto de renda retido na fonte sobre tributação exclusiva à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens entregues e os recebidos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10820.001967/98-31

Acórdão nº. : 102-44.112

instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e ainda, a multa exigida, isoladamente, nos termos dos artigos 43 e 44, parágrafos 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Com relação a primeira matéria, ou seja, a diferença do Imposto Retido na Fonte sobre Tributação Exclusiva apurada pela fiscalização, entendo que não deve prosperar o inconformismo do recorrente, devendo permanecer na íntegra a r. decisão da autoridade julgadora de primeira instância, que bem analisou os fatos argüidos pelo recorrente, a qual peço vênia para adotá-la, integralmente, por seus justos e abalizados argumentos.

Quanto à multa exigida, isoladamente, nos termos dos art. 43 e 44, parágrafo 1º, inciso II, da Lei 9430.96, por ter o recorrente pago o tributo após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, entendo que não deve prosperar referida exigência, tendo em vista a falta de harmonia entre os artigos 43 e 44 com o artigo 47 do mesmo diploma legal, estabelecendo tratamento, flagrantemente, desiguais entre contribuintes e, portanto, manifestamente ofensivo ao princípio isonômico, ou seja, da igualdade jurídico-formal de todos diante da lei-igualdade na lei e igualdade perante a lei – previsto no art. 5º, caput, da Constituição Federal, senão vejamos:

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração sem tributo dispôs:

“Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:



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

Processo nº. : 10820.001967/98-31

Acórdão nº. : 102-44.112

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (omissis).

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

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

II – isoladamente quanto o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – (...)."

Mais adiante, ao tratar da aplicação de acréscimos de procedimento espontâneo, o referido diploma legal dispôs:

"Art. 47 – A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já lançados ou declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."

Da exegese dos mandamentos acima, verifica-se que, para aquele contribuinte em mora com os tributos e contribuições, a lei estabelece um limite temporal para que ele satisfaça a exigência fiscal apenas com a multa de mora, ao passo que, para o contribuinte que já havia recolhido o tributo ou contribuição fora do prazo, anteriormente ao termo de início de fiscalização, mas sem o acréscimo da multa de mora, é penalizado com multa de ofício de 75% sobre a totalidade da exigência tributária, como se nunca houvesse recolhido valor algum.

Ora, tal distinção não encontra respaldo algum no texto constitucional, e o contraria frontalmente, não guardando coerência alguma com os preceitos válidos e eficazes, e total falta de



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

Processo nº. : 10820.001967/98-31

Acórdão nº. : 102-44.112

observância aos superiores princípios constitucionais, principalmente o inciso II do art. 150, onde é vedado:

"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".

Tal princípio em Direito Tributário, constitui-se na exigência de que não se poderá gravar com cargas tributárias diversas, contribuintes em situação jurídico-econômica equivalente.

Ainda, o artigo 112 do Código Tributário Nacional, dispõe que a lei tributária que define infrações ou lhe comine penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvidas quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à auditoria, imputabilidade ou punibilidade; e IV – à natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação.

Pois bem: não me parece que há dúvida na graduação da penalidade em relação àquele contribuinte que deixou de recolher o valor do tributo ou contribuição devida, e tem o benefício de recolher, com base no art. 47, os valores lançados ou declarados de forma mais favorável, com aquele contribuinte que satisfaz a obrigação tributária fora de prazo, mas sem o acréscimo da penalidade moratória, e que foi posto numa situação de desigualdade, ou seja, foi punido por exercer o direito instrumental de pagar o tributo que entendeu devido beneficiando o mal pagador em detrimento daquele que satisfaz a obrigação tributária à época em que, contudo fosse devido o tributo ou contribuição.

Infelizmente, o Direito Penal Tributário vem sendo encarado pelo Estado muito mais como um meio incrementador da arrecadação do que como instrumento de garantia e defesa de integridade e da eficácia da ordem jurídica tributária, não mantendo a indispensável harmonia e coerência da lógica jurídica positivadas pela Lei de Introdução do Código Civil, sendo necessário, nesses casos, a intervenção do julgador para abrandar o texto da lei através da equidade para se atingir o justo, fim último do direito.



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

Processo nº : 10820.001967/98-31

Acórdão nº : 102-44.112

A Constituição Federal de 1988, no seu art. 37, explicitou alguns princípios aplicáveis a toda atividade administrativa, nela incluída a atividade judicante, sendo um desses princípios o da legalidade, no qual toda a administração deve submeter-se em primeiro lugar, à lei, o que significa dizer que ao mencionar a lei, está-se referindo, inclusive, à Lei Maior; e é com base nela que o julgador administrativo deve prestar a tutela constitucional requerida pelos contribuintes, segundo os princípios gerais de direito, escravo da hierarquia normativa, e em total obediência à Lei Maior.

Assim, para suprir a imperfeição da lei ou modificar, criteriosamente, seu rigor, faz-se necessário muitas vezes verificar as possibilidades da analogia, dos princípios gerais do direito tributário e do direito público e da equidade, que no ensinamento filosófico de Aristóteles, traduz-se: "A natureza própria da equidade consiste em corrigir a lei, na medida em que em esta se mostra insuficiente, em razão de seu caráter geral".

Também, o artigo 114 do Código de Processo Penal deu tratamento prático ao enunciado, dispondo que: "quando autorizado a decidir por equidade, o juiz aplicará a norma que estabeleceria se fosse legislador".

E não se queira dizer que assim procedendo, estaria o julgador administrativo a enfrentar matéria de inconstitucionalidade de norma menor, tema esse reservado ao Supremo Tribunal Federal, mas sim estaria examinando questão de norma ordinária ou inferior e sua validade em relação a Constituição, ou seja, deixando de aplicar dispositivos de leis que contraria frontalmente a Lei Maior, pois se assim não procedesse, estaria a violar o princípio da isonomia.

À vista de todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, para, no mérito, DAR provimento parcial, para afastar a multa aplicada isoladamente, com base no art. 44 da Lei nº 9.430/96."

Como se viu, o contribuinte teve acolhida sua tese referente à inexigibilidade da multa isolada, mantida a exigência relativa à diferença do imposto apurado pela fiscalização.



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

Processo nº. : 10820.001967/98-31

Acórdão nº. : 102-44.112

A preliminar argüida é de ser rejeitada. É pacífica a jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que as hipóteses de nulidade são aquelas expressamente elencadas no Art. 59 do Decreto nro 70.235/72, não constituindo, como pretende o contribuinte, a simples falta de Termo de Início de Fiscalização irregularidade passível de tornar nulo o lançamento, ainda mais que o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e justificativas.

No mérito, quanto à diferença de imposto e os acréscimos legais sobre ele incidentes, também não merece reforma a Decisão recorrida.

Nos termos do inciso II do Art. 116 do Código Tributário Nacional, constituída a situação jurídica da transformação da sociedade, ocorreu o fato gerador, nascendo portanto, a obrigação tributária, não podendo, como pretendido pelo recorrente, ato posterior, modificar situação jurídica já estabelecida, eis que nos termos dos documentos juntados aos autos, não existia nenhuma condição suspensiva ou resolutória (Art. 117 do CTN).

Quanto à matéria de fato, o contribuinte não logrou comprovar com documentação hábil que os valores apontados pela fiscalização estivessem incorretos, limitando-se a meras alegações.

Os argumentos expendidos quanto à inexistência do fato gerador, como afirmou o próprio recorrente em seu recurso, não foi matéria objeto da Decisão recorrida, razão pela qual, dela não se conhece porque preclusa.

Em relação à multa isolada, a Decisão recorrida merece reforma.

Como minuciosamente apreciou a matéria o voto acima transcrito, a



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

Processo nº : 10820.001967/98-31

Acórdão nº : 102-44.112

legislação que instituiu a penalidade, para aplicação na hipótese dos autos, padece de contradições que violam princípios básicos do nosso Direito, como o da isonomia.

Aos fundamentos ali expendidos, acrescento, que a legislação que amparou a exigência da multa isolada (Art. 44 inc. I da Lei nro 9.430/96) , a meu ver, afronta também legislação hierarquicamente superior, ou seja, o Código Tributário Nacional.

Nos termos do Art. 138 do CTN, a responsabilidade por infrações, (leia-se penalidades) é excluída pela denúncia espontânea da infração. Ora, no caso dos autos, tendo o contribuinte, embora a destempo, mas antes de qualquer procedimento fiscal, efetuado parcialmente o recolhimento do tributo, excluída, portanto, quanto à parte recolhida, a responsabilidade pela infração.

Outro dispositivo do Código Tributário Nacional afrontado, é o Art. 163, que regula o instituto da imputação.

Dispõe o referido artigo, que existindo dois ou mais débitos (inclusive penalidades e juros) do mesmo contribuinte, havendo determinado pagamento, o valor pago será imputado aos créditos da forma ali estabelecida.

Tendo o contribuinte efetuado o pagamento a destempo, o valor pago deveria ser imputado ao débito existente naquela data, ou seja, decomposto proporcionalmente entre imposto, a multa moratória e os juros, cabendo efetuar-se a exigência, somente sobre o débito remanescente.



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

Processo nº. : 10820.001967/98-31

Acórdão nº. : 102-44.112

Isto posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a exigência da multa isolada.

Sala das Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2000.

Assinatura manuscrita de Mário Rodrigues Moreno, com uma linha decorativa curva acima do nome.

MÁRIO RODRIGUES MORENO