



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Recurso nº. : 119.781
Matéria : IRPF - Ex: 1993
Recorrente : IRINEU DEVECHI
Recorrida : DRJ em CAMPO GRANDE - MS
Sessão de : 20 de outubro de 1999
Acórdão nº. : 104-17.215

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL -
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 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. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base. 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.

IRPF - CONTRIBUINTE SOB PROCEDIMENTO FISCAL - NUMERÁRIO DECLARADO SEM SUPORTE - Valores declarados fora de prazo e sob procedimento de ofício como "dinheiro em espécie", "dinheiro em caixa", "disponibilidade em moeda nacional" e outras rubricas semelhantes não podem ser aceitos para justificar fontes de recursos, salvo prova incontestada de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada.

IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA ACUMULADA - INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA - A penalidade prevista no artigo 8º do Decreto-lei n.º 1.968/82, incide quando ocorrer falta ou insuficiência de recolhimento de imposto, apresentada ou não a declaração de rendimentos. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 676 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80 ou artigo 889 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, cabe tão somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.

Recurso parcialmente provido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IRINEU DEVECHI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária a multa por atraso na entrega da declaração exigida com a mesma base de cálculo da multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215
Recurso nº. : 119.781
Recorrente : IRINEU DEVECHI

RELATÓRIO

IRINEU DEVECHI, contribuinte inscrito no CPF/MF 105.918.261-00, residente e domiciliado na cidade de Dourados, Estado do Mato Grosso do Sul, à Rua Mato Grosso, n.º 2.435 - Vila Planalto, jurisdicionado à DRF em Campo Grande - MS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 100/104, prolatada pela DRJ em Campo Grande - MS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 109/111.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 02/12/98, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 53/63, com ciência, através de AR, em 04/12/98, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 189.566,81 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de ofício de 75% (art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96); dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês; e multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, calculados sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 1993, correspondente ao ano-calendário de 1992.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se as seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS: pelos motivos abaixo:

O contribuinte informa em sua DIRPF do exercício de 1993, entregue sob procedimento de ofício, um total de bens no valor de 635.022,50 UFIR, na coluna situação em 31/12/91, que convertido em moeda, pela UFIR de 01/01/92, 597,06, é equivalente a Cr\$ 379.146.533,80.

Conforme Manual de Preenchimento da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física do Exercício de 1992, "a posse ou propriedade, em 31/12/91, de bens ou direitos avaliados, nesta data, a preço de mercado, em valor global patrimonial igual ou superior a Cr\$ 50.000.000,00" obrigaria a apresentação da Declaração de Rendimentos referente a esse exercício. Entretanto, o contribuinte é omissos quanto a entrega da declaração do exercício de 1992.

Do total de 635.022,50 UFIR, o valor 499.362,00 UFIR é informado como "Disponível em dinheiro e bancos". Nos extratos bancários apresentados, porém, não consta esse saldo.

Portanto, o valor de 499.362,00 UFIR foi desconsiderado do total dos bens informados na coluna ano de 1991, tendo em vista que o contribuinte não logrou comprová-lo através de extratos bancários ou da apresentação da Declaração relativa ao exercício de 1992.

Em função da glosa o contribuinte apresenta gastos não respaldados por recursos com origem comprovada, que evidenciam renda mensal auferida e não declarada e que caracterizam Omissão de Rendimentos Tributáveis, cujos valores constam do Demonstrativo da Evolução Patrimonial do Ano Calendário de 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

Capitulação legal: artigos 1º ao 3º e parágrafos, e 8º da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º ao 6º da Lei n.º 8.383/91, c/c o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90 e artigo 58 do RIR/94.

2 - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO: Multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto de renda lançado, atualizado, decorrente de atraso na entrega da declaração de rendimento do exercício de 1993, ano-calendário de 1992.

Em sua peça impugnatória de fls. 88/91, apresentada tempestivamente, em 29/12/98, instruída pelos documentos de fls. 92/98, o contribuinte, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que não apresentada pelo contribuinte a declaração de imposto de renda pessoa física do exercício de 1992, ano-base de 1991, lapso temporal em que ocorreu a evolução patrimonial em que apresentou um saldo disponível de 499.362,00 UFIRs, o contribuinte deveria ser penalizado em relação a esta falta, não, contrariamente, simplesmente desconsiderar o saldo disponível;

- que a origem de tais rendimentos, deveria ser comprovado na DIRPF do exercício de 1992, com suporte no ano calendário 1991;

- que não poderia o contribuinte fazer esta prova, até mesmo em razão de que os documentos bancários referentes ao ano de 1991, já não estão disponíveis nas instituições que mantinha vínculo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

- que a diferença existente entre os valores encontrados em depósitos bancários (posição em 31/12/91), estavam à disposição do contribuinte em espécie, aliás, situação previsível no formulário próprio;

- que portanto, o fato gerador que propiciou a renda, ocorreu no ano de 1991, cuja declaração era obrigatório no exercício de 1992;

- que não há previsão legal no sentido de que não apresentada a DIRPF do exercício de 1992, o patrimônio anterior e adquirido naquele exercício deva ser atualizado com base no Ato Declaratório 76/91;

- que se houvesse omissão de rendimentos tributáveis, esta omissão teria ocorrido no exercício de 1992, falta que poderia ser penalizada;

- que por outro lado, o entendimento de que a falta de apresentação da declaração relativa ao exercício de 1992, impõe que correção do valor dos bens seja realizada de conformidade com o Ato Declaratório 76/91, é equivocado;

- que a previsão legal inserta no artigo 8º da IN n.º 39/93, é no sentido de que não "avaliados os bens e direitos a preço de mercado em 31/12/91, deverá efetuar a correção do custo de aquisição";

- que também não existe embasamento legal para que se corrija monetariamente, pelo preço de aquisição, utilizando-se a tabela anexa ao Ato Declaratório 76/91, em relação aos imóveis adquiridos durante o ano base de 1992. Eis que as atualizações referentes a estes imóveis foram feitas na DIRPF do exercício de 1993, e o ato declaratório e instruções normativas refere-se aos imóveis adquiridos no ano de 1991;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

- que quanto à evolução patrimonial por "arbitramento de construção", referente ao imóvel sito à Rua Mato Grosso, 2.435, a autuação não pode subsistir, já que a construção do imóvel findou-se em 28 de junho de 1985, conforme "Declaração para Regularização de Obra", emitido pela Prefeitura Municipal de Dourados na data aprazada;

- que também, conforme vislumbra-se da DIRPF de 1988, já naquela época, era declarado como construção acabada. Portanto, em relação ao imóvel em epígrafe, não há que se falar em evolução patrimonial.

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

- que o interessado questiona o lançamento quanto à legalidade da aplicação do Ato Declaratório 76/91 para correção do custo de bens não avaliados a preço de mercado na Declaração de IRPF/92, quanto à glosa de disponibilidades financeiras declaradas como existentes em 31/12/91 e quanto ao arbitramento do custo da construção;

- que o Poder Executivo, usando de suas atribuições legais, editou a IN n.º 39/93 esclarecendo nos artigos 7º e 8º que a avaliação dos bens a preço de mercado em 31/12/91 só poderia ter sido efetuada na declaração do exercício de 1992 apresentada tempestivamente, e que a pessoa obrigada a apresentar a declaração de IRPF/92 que não fez esta avaliação deveria efetuar a correção do custo de aquisição dos bens até 31/12/91 utilizando a tabela constante do Ato Declaratório CST n.º 76/91;

- que apesar dos esclarecimentos acima, cabe seja observado que não houve a aplicação do citado Ato Declaratório no lançamento impugnado, primeiramente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

porque não foram obtidos documentos comprobatórios do custo dos imóveis adquiridos antes de 01/01/92 e, principalmente, porque tais gastos são irrelevantes para apuração de omissão de rendimentos no ano-calendário 1992;

- que para a verificação da evolução patrimonial foram corretamente considerados os desembolsos correspondentes às aquisições declaradas no ano de 1992 e o valor dos gastos neste ano com base em arbitramento de construção. O valor de aquisição em UFIR de cada bem foi apurado pela divisão do preço pago pela UFIR do mês de cada pagamento, conforme determina o § 4º do artigo 96 da Lei n.º 8.383/91;

- que o que deve ser analisado no arbitramento, e que foi questionado pelo interessado, ainda que não haja dúvida de que o mesmo foi elaborado com observância da legislação tributária, é quanto a data do encerramento da obra, pois caso a construção tivesse sido finalizada antes de 01/01/92 não afetaria a apuração de omissão de rendimento no ano de 1992;

- que de acordo com a Declaração para Regularização de Obra, a construção teria se encerrado em 28/06/85, mas deste documento somente consta a assinatura do proprietário do imóvel, no verso, sem constar recebimento por qualquer órgão público. O interessado comprovou que havia informado o imóvel na declaração de bens relativa ao exercício de 1988, mas, diferentemente do que o mesmo alegou na impugnação, constou a informação de que a construção da casa ainda estava em andamento em 31/12/87;

- que a Carta de Habitação expedida pela Secretaria Municipal de Obras da Prefeitura Municipal de Dourados - MS, datada de 03/12/94, comprova o efetivo encerramento da obra, pois nela ficou formalizado que o imóvel foi vistoriado e considerado em condições de ser habitado, mas, o fato do engenheiro civil da prefeitura Municipal ter



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

considerado o imóvel em condições de ser habitado não é motivo suficiente para se afirmar que a construção se encerrou no ano de 1994, afinal, a construção poderia ter se encerrado muitos anos antes e só naquela data o proprietário ter procurado legalizá-la junto à administração municipal;

- que não há nos autos comprovação efetiva de que a construção do imóvel ainda estava em andamento no ano de 1992, nem mesmo de que se encerrou em 1994, ficando prejudicada a tributação do valor correspondente ao arbitramento do custo de construção do imóvel no ano de 1992;

- que também cumpre seja excluído da tributação o valor de 40,00 UFIR por mês, relativo à deduções pleiteadas, demonstrado às fls. 51/52, visto que a única dedução pleiteada pelo interessado na declaração de rendimentos foi com dependentes, a qual é prevista em lei sem que se exija a comprovação dos gastos efetivos, e o lançamento em questão decorreu de omissão de rendimentos com base nos desembolsos efetivamente efetuados;

- que quanto à glosa do valor correspondente a 499.362,00 UFIR, que constou da declaração de bens relativa ao exercício de 1993 como disponível em dinheiro e bancos em 31/12/91, o interessado não logrou comprovar tal disponibilidade. O fato do interessado não ter apresentado a declaração de IRPF/92 (pelo qual o mesmo deveria ser penalizado e onde deveria ter constado a origem do recurso, conforme seus próprios argumentos) não elide o lançamento, pois restaria a obrigação de comprovar a forma como foram mantidas tais economias de um ano para outro, sob pena dos recursos serem considerados consumidos dentro do ano do recebimento. Ainda que no formulário da declaração de bens seja previsível a declaração de existência de dinheiro em espécie em poder do contribuinte, isto não o exime de fazer tal comprovação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - Ex. 1993

Omissão de rendimentos.

Não havendo comprovação suficiente da origem dos recursos, tributa-se a omissão de rendimentos decorrente de variação patrimonial a descoberto, devendo ser desconsiderada a omissão decorrente de arbitramento do custo de construção de imóvel durante o ano de 1992, por não haver comprovação de que a construção não tinha se encerrado antes desse período.

Impugnação Procedente em Parte."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/04/98, conforme Termo constante às fls. 105/106, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (14/05/98), o recurso voluntário de fls. 107/111, instruído pelos documentos de fls. 112/115, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta às fls. 115/116, deferimento de Medida Liminar, pela Justiça Federal, determinando que a autoridade coatora receba o recurso administrativo, independente do recolhimento do depósito judicial de 30% do valor do crédito tributário.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Não há arguição de qualquer preliminar.

Nesta oportunidade está em julgamento, por este Colegiado, tão somente, a irregularidade denominada omissão de rendimentos, caracterizado por "acréscimo patrimonial a descoberto" e por decorrência a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos pessoa física exercício de 1993, ano-calendário de 1992, calculada sobre a mesma base de cálculo da irregularidade cometida, ou seja, o imposto de renda decorrente da infração lançada.

Inicialmente, é de se 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 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, ou seja, calculada sobre a mesma base de cálculo da multa de lançamento de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10176.000641/98-93
Acórdão n.º : 104-17.215

Assim, quanto a questão da exigência não impugnada, qual seja, impugnação expressa da exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1993, ano-calendário de 1992, têm-se que esta matéria está interligada com a questão de mérito, já que a sua base de cálculo é o imposto resultante da irregularidade intitulada "Omissão de Rendimentos", ou seja, a sua manutenção ou não, depende, a princípio, do julgamento do mérito da qual decorre.

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

Nota-se nos autos às fls. 61/63 que a multa incidiu sobre o mesmo fato gerador da multa de lançamento de ofício e nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto n.º 70.235/72, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificando 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 e artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

Como é sabido, o juro 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 prevista no artigo 8º do Decreto-lei n.º 1.968/82.

Não há como prevalecer, portanto, a multa aplicada por atraso na entrega do formulário da declaração de rendimentos, na forma como fundamentada a exigência.

No mérito, propriamente dito, têm-se que a análise de evolução anual do patrimônio da pessoa física decorre da sistemática em se considerar como renda justificada e presumivelmente consumida o saldo positivo em 31/12/, encontrado no resultado da equação envolvendo a título de "recursos", os valores originados de rendimentos tributáveis na declaração, de rendimentos não tributáveis e de rendimentos tributados exclusivamente na fonte subtraídos dos "dispêndios e aplicações".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

No caso vertente, o levantamento fiscal apurou em julho, agosto e dezembro de 1992, a existência de saldo negativo e nesta circunstância logrou a fiscalização tributar o acréscimo patrimonial não justificado pelos valores não respaldados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis e exclusivos na fonte, pela qual a infração à legislação do imposto foi demonstrada pela violação aos ditames dos parágrafos 1º ao 3º e parágrafos e 8º, da Lei n.º 7.713/88, dos artigos 1º ao 4º da Lei n.º 134/90 e artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

No meu entender, me parece correto obter a omissão de rendimentos através do fluxo de caixa mensal. O imposto tem exigência mensal conforme estabelecem os artigos 2º, 3º e 25 da Lei n.º 7.713/88 e deve corresponder aos rendimentos do mês que se refere a tributação. Portanto, a partir da edição dessa Lei, não tem mais sentido a apuração do acréscimo patrimonial calcado nos valores do patrimônio da pessoa física existente no último dia de cada ano-base, correspondente ao exercício financeiro fiscalizado (31/12).

Entendo que é legal a presunção adotada no auto de infração. Já que legitimar a autuação impõe-se a necessidade de se apurar o "acréscimo patrimonial" no mês destinado ao pagamento da exigência, frise-se, até porque os valores anuais informados pelo contribuinte são sujeitos apenas ao ajuste na declaração anual de rendimentos, preconizado pelo artigo 2º da Lei n.º 8.134/90.

É bom lembrar mais uma vez, que os artigos 2º ao 8º da Lei n.º 7.713/88 e os artigos 5º e 6º da Lei n.º 8.383/91, cuidaram de determinar que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

Na sistemática adotada pela fiscalização para apuração do imposto, é de se considerar que possa ocorrer a existência de renda consumida ou de acréscimo patrimonial a descoberto, já que o levantamento expressa o real patrimônio da pessoa física no mês da apuração do tributo.

Assim, a discussão gira em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de "fluxo de caixa". Neste aspecto, tem-se 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. Como se vê, o fato que resta a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.

Sobre este "acrécimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal" 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

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 tratada, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

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.

.....
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 devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

Porém, diante da IN SRF n.º 46/97, a tributação dos rendimentos omitidos, apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, está 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.

Ora, se o contribuinte não declarou os rendimentos cabe considerá-los como omitidos, pois a omissão sempre deverá ser entendida, sob o ponto de vista fiscal, como todo e qualquer procedimento que implique em não se praticar ato que a lei determine seja praticado. Por outro lado, para manter o equilíbrio da balança, devem ser excluídos os valores devidamente comprovados, através da apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano devem ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é 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 obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

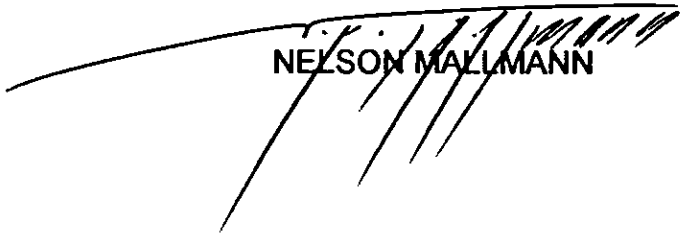
Processo nº. : 10176.000641/98-93
Acórdão nº. : 104-17.215

devidamente lastreado em documentação hábil e idônea. Como em nenhum lugar nos autos se encontra os elementos comprobatórios, não é de se aceitar a transposição dos saldos positivos não utilizados no ano base da apuração.

Quanto à disponibilidade financeira declarada fora de prazo e sob procedimento de ofício como existente em 31/12/91, no valor de 499.362,00 UFIR, concordo com a autoridade julgadora singular que tal disponibilidade só poderia ser aceita para justificar origem de recursos do exercício subsequente, mediante prova inconteste de sua existência no término do ano-calendário em que tenha sido declarada. Não comprovada a disponibilidade, como é o caso, a presunção é de que todas as receitas anteriores foram integralmente consumidas durante os anos-base, com alimentação, vestuário, habitação, saúde, instrução, lazer, manutenção de bens e veículos e outros, que não foram computados no demonstrativo de fls. 51/52.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária a multa por atraso na entrega da declaração do Imposto de Renda Pessoa Física.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 1999



NELSON MALLMANN