

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Recurso nº. : 12.821  
Matéria : IRPF - Ex.: 1990  
Recorrente : LINCOLN DE MORAES MACHADO  
Recorrida : DRJ em FORTALEZA - CE  
Sessão de : 18 DE AGOSTO DE 1998  
Acórdão nº. : 106-10.364

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA NÃO OCORRIDA - O Recorrente apresentou declaração de ajuste dela fazendo constar como isentos rendimentos tributáveis. A autoridade lançadora procedeu à revisão interna da declaração, como lhe facultava o art. 883 do RIR/94 (art. 835 do RIR/99) e, a partir daí, procedeu à lavratura do auto de infração, tudo em estrita observância da lei.

IRPF – RENDIMENTOS CUJO IMPOSTO NÃO FOI RETIDO PELA FONTE PAGADORA – RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO - Aceitar que se exima o contribuinte de responsabilidade por não oferecer rendimentos a tributação, sob o argumento de que a fonte pagadora rotulou-os de isentos, é cancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito.

IRPF – MULTA DE OFÍCIO - Concretizada a hipótese legal de incidência da penalidade (declaração inexata, Lei nº 9.430/96, art. 44, I) não cabe a autoridade lançadora senão cominá-la ao contribuinte, em atenção ao princípio da responsabilidade objetiva inserto no art. 136 do CTN.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LINCOLN DE MORAES MACHADO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento levantada pela Relatora, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Wilfrido Augusto Marques, Romeu Bueno de Camargo e Rosani Romano Rosa de Jesus Cardozo (Relatora) e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para considerar, para efeitos do acréscimo patrimonial a descoberto, apenas os valores indicados na coluna aplicações, conforme demonstrativo de fls. 11 a 13. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

  
DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 02 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HENRIQUE ORLANDO MARCONI e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO. Ausente momentaneamente a Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS.

mf



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

Recurso nº. : 12.821  
Recorrente : LINCOLN DE MORAES MACHADO

**RELATÓRIO**

LINCOLN DE MORAES MACHADO, já qualificado nos autos, insurge-se contra decisão proferida pela DRJ de Fortaleza -CE, de que foi cientificado em 17/12/96 (fls. 79), por meio de recurso tempestivamente protocolado em 10/01/97.

Contra o contribuinte foi emitida Notificação de lançamento de fls. 01/13, relativa a Imposto de Renda de Pessoa Física do exercício de 1990, ano base 1989, onde é exigido o pagamento do débito apurado, com os devidos acréscimos legais, perfazendo o montante de 36.745,00 UFIR., nos termos dos arts. 1º e 3º -parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/88.

Em sua impugnação de fls. 38 a 46, alega o contribuinte a total improcedência do lançamento efetivado, acostando aos autos a documentação requerida pela DRF/CE, que indica ser comprobatória de suas alegações.

A decisão recorrida, de fls. 67 a 76, julgou procedente o lançamento fiscal, determinando a manutenção do auto de infração.

Cientificado da decisão, apresenta o contribuinte recurso de fls. 80 a 87, requerendo a reforma da decisão anteriormente proferida, sendo julgado improcedente o lançamento fiscal contra si lavrado.

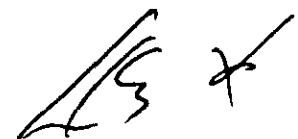


**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões de fls. 89 a 91, na qual é requerido o improvimento do recurso, com a manutenção da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento do Ceará.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized initials and a flourish.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

**VOTO VENCIDO**

Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO, Relatora

O recurso é tempestivo, pelo que dele tomo conhecimento.

Consoante os elementos constantes dos autos, pode-se perceber que baseou-se a autuação na verificação dos extratos bancários, donde foram posteriormente checados todos os depósitos creditados na conta do contribuinte, bem como todas as aplicações bancárias geradoras de receitas.

Andou bem o l. prolator da decisão recorrida quando esclareceu que a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto no presente caso baseou-se no conjunto dos rendimentos, deduções e aplicações de recursos, nos períodos correspondentes, sendo que o valor dos depósitos bancários foi apenas um dos componentes do processo de apuração fiscal.

Quanto às aplicações de recursos, não há como desconsiderá-las para a apuração do valor devido, vez que servem de base para que se conclua sobre os efetivos gastos e apurações do contribuinte.

Por outro lado, os depósitos bancários, se analisados de forma isolada, não se prestam a comprovar qual a efetiva renda do contribuinte porque, de fato, não demonstram a sua verdadeira situação econômica, a qual somente será definida neste aspecto se analisar conjuntamente os valores decorrentes destes depósitos que foram efetivamente gastos.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

Há decisões sectárias do entendimento de que a existência de depósitos bancários em montante superior ao das receitas registradas autoriza presunção de que o excedente desses depósitos decorrem de receitas à margem de seus registros fiscais, ressalvado ao contribuinte demonstrar comprovadamente que têm origem legítima.

Entretanto, valho-me de entendimento diverso, pois que considero os depósitos bancários prova insuficiente de eventual receita adquirida pelo contribuinte.

É assim que se pode conferir:

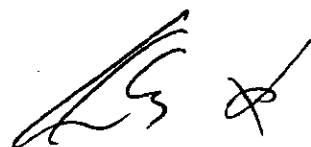
“Depósitos bancários: por si só não evidenciam que o valor excedente ao das receitas registradas corresponde a receitas à margem dos registros fiscais; dessa presunção devem ser excluídos os valores referentes a depósitos legítimos ( empréstimos, transferências, etc.)”( PIS)( Ac. n. 201-68.392, DOU de 23-07-93, p.10318, Rel. Cons. Lino de Azevedo Mesquita). No mesmo sentido, Acs. ns. 68.393/4, DOU de 23-07-93, p.10318).

Quanto aos extratos bancários, estes constituem prova hábil e idônea, não ferindo o sigilo bancário amplamente veiculado, ainda mais quando foram espontaneamente apresentados pelo contribuinte ( fls. 65) e não constituem prova única dos autos.

Por este caminho, ressalte-se a seguinte decisão:

“É princípio comezinho de direito que a lei não contém palavras mortas. O que o inciso VII do art. 9º de Dec. Lei nº 2.471/88 cancelou foram os débitos do imposto de renda quando constituídos exclusivamente com base em extratos bancários, o que, a toda a evidência, não é o caso destes autos. Não oferecendo os registros contábeis respaldo em documentos válidos, que comprovem a origem dos recursos e sua efetiva entrada na empresa, caracterizada está a omissão de receita”( Ac. n. 102-25.047, DOU

6 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

de 18-04-91, p. 7174, Rel. Cons. Hardy Silva). No mesmo sentido, Acs. ns. 25.048/9, DOU de 18-04-91, p. 7174.

Neste esteio também:

"A diferença entre a receita declarada pelo contribuinte e a apurada nos registros que controlam suas contas bancárias, através de procedimentos de auditoria que levam em consideração todos os aspectos da movimentação dessas contas, admitida prova em contrário, caracteriza omissão de receita" ( Ac. n. 202-05-634, DOU de 11-11-93, p. 16955, Rel<sup>a</sup> Cons<sup>a</sup> Tereza Cristina Gonçalves Pantoja).

"Os registros de pagamentos efetuados em conta bancária cuja movimentação não esteja escriturada e em relação aos quais o contribuinte não seja capaz de prestar esclarecimentos autorizam a presunção de omissão de receita."( Ac. n. 103-13-278, DOU de 06-01-95, p. 354, Rel. Cons. Victor Luís de Salles Freire).

Portanto, inexistindo prova em contrário nos presentes autos, vez que o próprio contribuinte juntou aos autos os extratos bancários ora impugnados, não se pode deixar de considerá-los como prova suficientemente cabível e capaz de demonstrar a omissão de receita e o conseqüente acréscimo patrimonial a descoberto nos quais foi enquadrado o contribuinte.

Não se pode esquecer de que o acréscimo patrimonial não comprovado, caracteriza-se pela oscilação positiva do patrimônio do contribuinte, sem lastro em rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis e tributáveis diretamente na fonte.

É pacífico o entendimento deste 1<sup>a</sup> Conselho de Contribuintes, a exemplo do Acórdão nº 105-1.178/85, publicado no DOU de 05/11/86, quanto a omissão de receitas pelas pessoas jurídicas, que por analogia aplica-se ao caso em tela:

"Omissão de receitas - Falta de registro de pagamento de notas fiscais de compra e de despesas - Os pagamentos de valores de

7 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

compra de bens e de despesas, com a utilização de recursos financeiros de origem não comprovada, autorizam a presunção de que tais recursos sejam provenientes de anterior omissão de receitas."

Ademais, os tribunais têm decidido acerca da matéria em questão, manifestando o seguinte entendimento:

**\*DECLARAÇÃO DE BENS E ACRÉSCIMO PATRIMONIAL -**

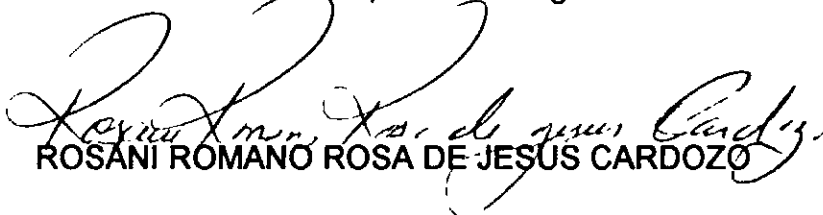
A exigência da declaração de bens, como complemento da declaração de rendimentos, tem a finalidade específica de permitir ao fisco o controle dos rendimentos através da análise da evolução patrimonial. Se dessa análise resulta demonstrado crescimento do patrimônio líquido superior aos rendimentos do contribuinte, é devido o imposto de renda sobre tal acréscimo" ( Ac. nº 64.633-PE, un. da 4ª Turma do TFR - DJU de 22/08/88).

Em arremate, relembrando a questão da incidência da TRD, deve-se realmente excluir do período de 04 de fevereiro a 29 de julho do ano de 1991, face determinação contida IN nº 32/97, a qual deve ser criteriosamente seguida.

Diante do exposto, recebo o presente recurso para, no mérito, por unanimidade dar parcial provimento ao apelo para excluir do lançamento os valores creditados a título de depósitos bancários, permanecendo os valores a título de aplicações, sendo, de qualquer sorte, excluída a incidência da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, consoante acima fundamentado.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de agosto de 1998

  
ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator

Discordo *permissa venia* da ilustrada Relatora que adota, quanto ao mérito da lide, a tese de ilegitimidade do sujeito passivo, firme no entendimento de que o crédito tributário somente poderia ser exigido da fonte pagadora.

Alinho-me entre os que perfilham a tese de que eventual omissão da fonte pagadora no recolhimento de imposto de renda não afasta a responsabilidade do beneficiário dos respectivos rendimentos.

Meu entendimento é de que a atribuição de responsabilidade pelo pagamento de imposto de renda à fonte pagadora, autorizada pelo art. 45, parágrafo único do CTN, submete-se à disposição geral sobre responsabilidade tributária contida no art. 128 da Lei Complementar, *verbis*:

**ART. 128 - Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifei)**

Atento ao comando legal de hierarquia superior, a legislação ordinária do imposto de renda contempla tanto hipóteses de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, como de responsabilidade compartilhada com o contribuinte. Em sendo o fato gerador a disponibilidade de rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, espécie dos autos, não se exime o contribuinte de



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

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

responsabilidade, pois, a teor do art. 8º da Lei nº 8.383, de 1991, *o valor do imposto retido na fonte durante o ano-base será considerado redução do apurado na declaração de rendimentos* e a exceção especificamente conferida ao décimo terceiro salário confirma o caráter de regra geral daquele tratamento tributário.

A disposição transcrita é de clareza meridiana e vem merecendo a interpretação uniforme e reiterada da jurisprudência administrativa: a obrigação do contribuinte é de apurar, na declaração própria, o imposto sobre a totalidade dos rendimentos tributáveis recebidos, não servindo a falta de retenção na fonte como escusa para transmudá-los em rendimentos isentos ou não tributáveis, ainda que assim os tenha classificado a empregadora.

É este também o entendimento consagrado pela Secretaria da Receita Federal, através da IN nº 49/89 consoante a qual *são contribuintes do imposto de renda todas as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, nos termos da legislação do imposto de renda, que auferem rendimentos tributáveis, seja por incidência na fonte, seja por serem submetidos à tributação na declaração.*

Aceitar que se exima o contribuinte de responsabilidade por não oferecer rendimentos a tributação, sob o argumento de que a fonte pagadora rotulou-os de isentos, é chancelar interpretação que leva ao absurdo de reconhecer como válido o erro de direito. Sob este ponto de vista, o contribuinte estaria escusado de cumprir a lei porque lhe seria lícito desconhecer a natureza tributável dos rendimentos, por conta de equívoco ou má fé da fonte pagadora.

Colocadas essas premissas, não há como se afastar a responsabilidade da pessoa física pelo imposto não retido pela fonte pagadora invocando-se o art. 919 do RIR/94. Ali não se tem afirmação peremptória da responsabilidade exclusiva desta, de logo desmentida por seu parágrafo único, a apontar para a responsabilidade subsidiária daquele, em harmonia com o CTN e demais atos legais e normativos antes citados.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

A interpretação dessa disposição que se me afigura mais condizente com a sistemática do imposto de renda é a seguinte: a) até a apresentação da declaração de ajuste pelo beneficiário, a fonte pagadora é responsável única pelo imposto devido como antecipação que não tenha retido; b) apresentada a declaração de ajuste pelo beneficiário, nela incluídos e oferecidos à tributação os rendimentos, cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, a responsabilidade pelo imposto é daquele, mas juros e multa de mora recaem apenas nesta; c) apresentada a declaração de ajuste pela pessoa física, sem a inclusão dos rendimentos cujo imposto não foi retido pela fonte pagadora, a responsabilidade pelo imposto é compartilhada: por ambos, pois vedar-se a exigência do imposto, bem assim das penalidades cabíveis, de um ou de outro, resultaria em considerar que tanto a falta de retenção na fonte, como a omissão dos rendimentos tributáveis na declaração, são meras faculdades e não obrigações legais de cada um dos sujeitos passivos.

Note-se que a solução preconizada no art. 796 do RIR/94, para ressarcimento da fonte pagadora à Fazenda Nacional no caso de falta ou insuficiência na retenção do imposto, não pode ser considerada como regra geral, única e excludente da exigência na pessoa do contribuinte. Em se tratando de remuneração paga por pessoa de direito público, vislumbro óbices constitucionais e legais a que a importância disponibilizada ao contribuinte seja considerada líquida e procedido ao reajustamento do respectivo rendimento bruto.

A remuneração de servidores públicos está jungida pela Constituição ao estrito princípio da reserva legal (art. 37, X) e, a aplicar-se a solução indicada na disposição regulamentar, estar-se-á contornando a vedação constitucional com o agravante de o ônus adicional recair sobre recursos públicos, cujos efeitos danosos não se restringiriam ao patrimônio do ente público diretamente atingido, mas alcançariam o conjunto da sociedade.



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

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

Esta é a razão de a liberalidade com recursos públicos estar na mira do Direito Penal. Ao contrário da disposição perdulária da riqueza privada, onde a discricionariedade, em princípio, é a regra, pois a ninguém, em princípio, é lícito interferir na manifestação, mesmo irresponsável, da vontade de particulares, a dilapidação de recursos públicos é tipificada como crime, porque sempre estarão presentes o conluio célere e o favorecimento ilícito.

Tampouco pode se eximir o Recorrente do pagamento da multa de ofício. Sua argumentação, a propósito do tema, é *de lege ferenda* e não resiste ao princípio da responsabilidade objetiva inserto no art. 136 do CTN. Concretizada a hipótese legal de incidência da penalidade (declaração inexata, Lei nº 9.430/96, art. 44, I) não cabe a autoridade lançadora senão cominá-la ao contribuinte.

De resto, como vimos anteriormente, não há como se dissociar a responsabilidade da fonte pagadora e a do beneficiário dos rendimentos, mesmo porque o alegado erro quanto à natureza tributável das gratificações atingidas pelo auto de infração não pode ser creditado ao emaranhado das leis tributárias, por se tratar de um erro grosseiro, fruto de uma sucessão de falhas e desentendimentos burocráticos, facilmente perceptível por um servidor federal graduado como o Recorrente.

Tais as razões, voto por rejeitar a preliminar de nulidade processual para, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de agosto de 1998

  
LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10380.004286/95-72  
Acórdão nº. : 106-10.364

**INTIMAÇÃO**

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II da Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 02 MAR 2001



**DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA  
PRESIDENTE DA SEXTA CÂMARA**

Ciente em 09 MAR 2001



**PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL**