



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Recurso nº. : 15.078  
Matéria : IRPF - Ex: 1994  
Recorrente : FERNANDO MARTINS DE VASCONCELOS JÚNIOR  
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR  
Sessão de : 17 de agosto de 1999  
Acórdão nº. : 104-17.144

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 inconteste de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada.

IRPF - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - O Auto de Infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-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 8.218/91, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERNANDO MARTINS DE VASCONCELOS JÚNIOR.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, exigida concomitante com a 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: 22 SET 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. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144  
Recurso nº : 15.078  
Recorrente : FERNANDO MARTINS DE VASCONCELOS JÚNIOR

RELATÓRIO

FERNANDO MARTINS DE VASCONCELOS JÚNIOR, contribuinte inscrito no CPF/MF 731.338.769-53, residente e domiciliado na cidade de Londrina, Estado do Paraná, à Rua Tupi, n.º 388, apto 401 - Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Londrina - PR, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 190/194, prolatada pela DRJ em Curitiba - PR, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 199/202.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 26/05/97, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 27/33, com ciência, através de AR, em 09/06/97, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 41.310,03 (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 1994, 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 n.º : 10930.001405/97-60  
Acórdão n.º : 104-17.144

**1 - RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO:**

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, declaração de rendimentos apresentada sob intimação fiscal, conforme Termo de Verificação. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º e 5º, parágrafo único, da Lei n.º 8.383/91.

**2 - RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS**

**JURÍDICAS:** Omissão de rendimentos de alugueis recebidos de pessoa jurídica, informado na declaração de rendimentos apresentada sob intimação fiscal, conforme Termo de Verificação. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º e 5º, parágrafo único, da Lei n.º 8.383/91.

**3 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO:**

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza (aquisição de veículos), que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e artigo 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, combinados com o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

O Auditor Fiscal, atuante, esclarece, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 25/26, entre outros, os seguintes aspectos:

- que intimado em 16/01/97, o contribuinte apresentou em 17/03/97 as declarações de rendimentos dos exercícios de 1992 a 1996, bem como os documentos a elas pertinentes;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

- que os exercícios de 1992, 1993, 1995 e 1996, entregues as declarações por intimação, o contribuinte recolheu as multas por entrega fora do prazo sem outras anormalidades;

- que quanto ao exercício de 1994, a declaração de rendimentos, apresentada fora do prazo, informa os Rendimentos do Trabalho Assalariado (3.433,32 UFIR) e Rendimentos de Aluguel Recebidos de Pessoa Jurídica ( 2.208,20 UFIR);

- que o contribuinte relaciona em sua declaração de bens, disponibilidades em moeda nacional no valor de 72.586,21 UFIR, desde a declaração do ano-base de 1991, mas não comprova a origem, valor este glosado.

Em sua peça impugnatória de fls. 40/41, apresentada tempestivamente, em 09/07/97, instruída pelos documentos de fls. 42/188, o contribuinte, se indispõe 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 conforme Termo de Verificação Fiscal, constatou o fiscal atuante que relatei em minha declaração de imposto de renda pessoa física, disponibilidade em moeda corrente do país, no valor de 72.586,21 UFIR, e que não comprovei tal origem dos recursos, caracterizando assim uma variação patrimonial a descoberto;

- que tenho a informar que desde 26 de janeiro de 1982, sou registrado na empresa denominada Coferlon Comercial de Ferragens Londrina Ltda., recebendo a quantia expressa em folha de pagamento conforme anexada nesta impugnação;

- que além disso, houve por parte de meu pai, doação em forma de aluguéis, do qual junto os recibos devidamente autenticados para fazer prova. Anexo também um



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

demonstrativo onde ano a ano espelho os meus ganhos, convertidos em dólar da época e transformado em UFIR;

- que outro aspecto a salientar é que em 14/08/91, recebi do meu pai em forma de doação, o valor de Cr\$ 6.584.000,00, que foi utilizado para compra de dólar junto a AG Câmbio e Turismo Ltda., que convertido em dólar significa a quantia de U\$ 17.768,18, que infelizmente por um lapso na confecção do IRPF do meu genitor, não constou este dado na declaração como doação, mas conforme cópia de declaração em anexo verificará que possuía saldo para tal doação e que anexo ainda a cópia do presente cheque n.º 977286, datado de 14/01/91;

- que assim sendo, segue anexo a presente impugnação demonstrativo de todos os meus ganhos desde a minha admissão na empresa Coferlon Comercial de Ferragens Londrina Ltda., juntamente com os aluguéis que recebi como doação por parte de meu pai, e mais a doação dos U\$ 17.768,18, perfazendo um total de U\$ 50.081,67, que convertidos no dólar de dezembro/91 (U\$ 1.045,10), perfaz um total de Cr\$ 52.340,35, dividido pela UFIR de Cr\$ 597,06, teremos o total de 87.663,47 UFIR;

- que desta forma, considerando que até o dia 31/12/91, possuía em meu caixa disponibilidade de 87.663,47, compreendo que não houve da minha parte nenhuma variação patrimonial em descoberto.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

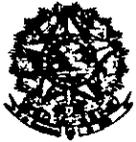
Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

- que consoante disposto no artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72, com a redação do artigo 1º da Lei n.º 8.748/93, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. O contribuinte não se manifesta quanto à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1994, nem tampouco quanto à omissão de aluguéis e rendimentos recebidos de pessoas jurídicas que por serem inferiores ao limite de isenção, não resultaram em imposto devido;

- que dessa forma, é de se considerar não impugnada a exigência relativa à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1994, sendo de se prosseguir na cobrança do débito correspondente;

- que quanto ao acréscimo patrimonial, inicialmente, é de se esclarecer que de acordo com o disposto no artigo 2º da Lei n.º 8.134/90, "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 anual estabelecido no artigo 11", ou seja, a apuração do acréscimo patrimonial não justificado por rendimentos tributáveis ou não, que evidencia renda auferida e não declarada, deve ser apurado mensalmente, mediante o cotejamento dos recursos e dispêndios em cada mês;

- que quanto à disponibilidade financeira declarada fora de prazo e sob procedimento de ofício como existente em 31/12/92, no valor de 72.586,21 UFIR, é de se ressaltar que tal disponibilidade só poderia ser aceita para acobertar acréscimos patrimoniais de 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. 25/26;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

- que relativamente às doações recebidas de seu pai, é de se esclarecer que tais recursos só poderiam ser aceitos para justificar acréscimo patrimonial do beneficiário, mediante prova da efetiva transferência dos valores e, ainda, que o doador tinha disponibilidade econômico-financeira para tal liberalidade e que tal fato tenha sido consignado nas declarações de rendimentos dos envolvidos, e ainda prova de sua existência no exercício seguinte;

- que no caso presente, além das alegadas doações terem sido efetuadas até 12/91, objetivavam justificar a disponibilidade intempestivamente declarada como existente em 31/12/92, que por falta da comprovação da sua existência não pôde ser aceita para justificar o incremento patrimonial em 1993, inexistem nos autos provas incontestas da efetiva transferência dos valores, haja vista que os documentos de fls. 131/166 e 177/188 não são hábeis a tal comprovação e, como o próprio interessado argumenta, tais doações não foram consignadas nas declarações de rendimentos do doador, nem tampouco nas suas, uma vez que era omissor contumaz, só cumprindo a obrigação relativa aos exercícios de 1992 a 1996 mediante intimação, ou seja, sob procedimento de ofício, informando rendimentos tributáveis inferiores ao limite de isenção, incompatíveis, portanto, com as aquisições efetuadas;

- que assim, também não há como aceitar os demonstrativos elaborados pelo interessado às fls. 42/46, para justificar a origem da disponibilidade declarada como existente em 31/12/92, onde indexou toda a sua renda e as doações em dólar, o que não logrou comprovar. Ressalte-se que a única forma de comprovar e resguardar possíveis sobras de valores da perda inflacionária seria a comprovação de que tais recursos estavam aplicados em instituição financeira; somente assim os rendimentos, ou a atualização monetária decorrente dessas aplicações, se constituiriam em recursos passíveis de acobertar os acréscimos patrimoniais não justificados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10930.001405/97-60  
Acórdão n.º : 104-17.144

- que por outro lado, embora caracterizada nos autos a omissão mensal dos rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal, em face do disposto na IN-SRF n.º 46/97, os rendimentos não informados na declaração, são apurados mensalmente e computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto anual com o acréscimo da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, e de juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, considerando vencido no mês do vencimento da 1ª quota do imposto anual.

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

**"Imposto de Renda. Pessoa Física. Exercício de 1994, ano-calendário de 1993 - Auto de Infração.**

**EXIGÊNCIA NÃO IMPUGNADA** - Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada nos autos.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL** - Tributa-se o valor do acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos declarados, tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

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 acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua existência no término do ano-base em que tal disponibilidade for declarada.

**RENDIMENTOS SUJEITOS AO CARNÊ-LEÃO** - Em face do disposto na IN-SRF n.º 46, de 13/05/97, os rendimentos não informados na declaração serão apurados mensalmente e computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto anual com o acréscimo da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, e de juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido.

**Lançamento procedente em parte."**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 16/01/98, conforme Termo constante às fls. 196/198, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (17/02/98), o recurso voluntário de fls. 199/202, instruído pelos documentos de fls. 203/210, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a fiscalização procedeu a cobrança das multas por atraso na entrega das declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DARFs às fls. 23/24), sem embasamento legal, pois o contribuinte apresentou declarações nas quais declarava rendimentos tributáveis abaixo do limite de isenção e nem se enquadrava em quaisquer das situações de obrigatoriedade, portanto, o contribuinte não estava sujeito à apresentação de declaração e muito menos obrigado a pagar multa como poderá ser observado nas declarações dos exercícios de 1992 a 1995;

- que a autoridade julgadora cita o artigo 17 do Decreto 70.235/72, com a redação do artigo 1º da Lei n.º 8.748/93, para convalidar uma injustiça fiscal que seria a de cobrar do contribuinte a multa por atraso na entrega da declaração do exercício de 1994. Isto seria decorrente do julgamento da matéria principal que é a existência ou não do acréscimo patrimonial a descoberto. Em virtude disto é pacífico que a impugnação é automática, pois para cobrar tal multa é preciso definir primeiro se existirá imposto devido, que é a base de cálculo daquela multa;

- que a autoridade lançadora fala em omissão mas tal fato não ocorreu pois o contribuinte apresentou declaração de rendimentos abaixo do limite de isenção de tributação. A autoridade julgadora diz que o contribuinte não se manifestou sobre os rendimentos declarados abaixo do limite de isenção, mas na época da entrega da declaração de rendimentos pelo contribuinte, este não estava obrigado a fazer declaração



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

de rendimentos e muito menos pagar multa por atraso, assunto este que não foi nem tocado pela autoridade julgadora, que perdeu excelente oportunidade de fazer justiça;

- que a autoridade julgadora não aceitou os argumentos colocados na impugnação por ter sido declarada fora de prazo e sob procedimento de ofício e que só poderia ser aceita para acobertar acréscimos patrimoniais subseqüente, mediante prova inconteste de sua existência no término do ano calendário em que tenha sido declarada. Também diz que a única forma de comprovar e resguardar sobras de valores de perdas inflacionárias seria a comprovação de que tais recursos estavam aplicados em instituição financeira;

- que a autoridade fiscalizadora não juntou no processo as cópias das declarações de rendimentos dos exercícios de 1992 e 1993, as quais deixam bem clara a disponibilidade financeira do contribuinte desde a sua primeira declaração de rendimentos referente ao ano base de 1991;

- que o contribuinte juntou toda a documentação que comprova o recebimento de forma regular os salários, aluguéis doados de imóveis regularmente declarados por seu progenitor e por doações em dinheiro. Para reforçar a comprovação de doação em dinheiro estamos anexando a comprovação da doação efetuada em 19 de novembro de 1991, através do cheque n.º 977.309 contra o Banco Noroeste S/A no valor de Cr\$ 13.040.000,00.

Consta às fis. 215 o recolhimento de R\$ 4.838,42, referente a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos pessoa física, exercício de 1994, matéria tratada no presente processo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

Consta às fls. 216, o recolhimento de R\$ 9.996,32, relativo ao depósito judicial de 30% do valor do crédito tributário, condição exigida para interpor recurso voluntário para o Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há argüição 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 multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos pessoa física exercício de 1994, ano-calendário de 1993, calculada sobre a mesma base de cálculo, 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, mesma base de cálculo da multa de lançamento de ofício.

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 1994, ano-calendário de 1993, têm-se que esta matéria está



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

interligada com a questão de mérito, já que a sua base de cálculo é o imposto resultante da irregularidade intitulada "Acréscimo Patrimonial a Descoberto", ou seja, a sua manutenção ou não, depende, a princípio, do julgamento do mérito da qual decorre.

Desta forma, concordo, a princípio, com o suplicante de que a Multa por Atraso na Entrega da Declaração de Rendimentos é matéria que decorre do julgamento da questão principal que é a existência ou não do acréscimo patrimonial a descoberto. Sendo pacífico que a impugnação é automática, pois para cobrar tal multa é necessário definir primeiro se existirá imposto devido, que é a base de cálculo daquela multa.

Por outro lado, 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. 29/30 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 70.23/72, 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.

A entrega do formulário utilizado para declaração dos rendimentos, no caso em pauta, se traduz como formalidade que não gera qualquer outra conseqüência 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. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

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-officio" 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. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

No caso vertente, o levantamento fiscal apurou em janeiro e agosto/ de 1993, 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. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

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. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

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.

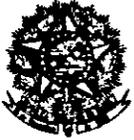
Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

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. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

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. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

**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 n.º : 10930.001405/97-60  
Acórdão n.º : 104-17.144

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.

Desta forma, 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 se deu o fato.

Da mesma forma, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

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. 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 31/12/92, no valor de 72.586,21 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. 25/26.

Quanto às doações recebidas do pai do suplicante, é de se esclarecer que tais recursos só poderiam ser aceitos para justificar fonte de origem de recursos do beneficiário, mediante prova da efetiva transferência dos valores e, ainda, que o doador tinha disponibilidade econômico-financeira para tal liberalidade e que tal fato tenha sido consignado nas declarações de rendimentos dos envolvidos, e ainda prova de sua existência no exercício seguinte.

Da mesma forma, não há como aceitar os demonstrativos elaborados pelo interessado às fls. 42/46, para justificar a origem da disponibilidade declarada como



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.001405/97-60  
Acórdão nº. : 104-17.144

existente em 31/12/92, onde indexou toda a sua renda e as doações em dólar, o que não logrou comprovar.

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 17 de agosto de 1999



NELSON MALLMANN