



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Recurso nº. : 13.302  
Matéria : IRPF - Exs: 1994 e 1995  
Recorrente : RAUL ARIEL SUAREZ RADZICHOWSKI  
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR  
Sessão de : 18 de fevereiro de 1998  
Acórdão nº. : 104-15.979

**IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO** - Tributa-se mensalmente a partir de 1989, a variação patrimonial não justificado com rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração.

**DETERMINAÇÃO DA OMISSÃO MENSAL** - Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurado em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, evidenciando, dessa forma, a omissão de rendimentos a ser tributado em cada mês, de conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713/88.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO** - No hipótese de falta de entrega da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, é de se excluir da base de cálculo a multa de 1% por mês ou fração de atraso, prevista no artigo 17 no Decreto-lei nº 1967/82, tendo em vista que a entrega da declaração feita posteriormente ao início de procedimento de ofício fiscal suprime a espontaneidade do sujeito passivo e enseja lançamento com a respectiva multa de ofício calculada sobre a totalidade do imposto devido, o que afasta a aplicação simultânea da multa de 1% (um por cento).

**DOAÇÃO - COMPROVAÇÃO** - Tratando-se de doação de mãe para filho, o que quase sempre ocorre por meio informal, o valor doado justifica o acréscimo patrimonial pretensamente descoberto, se a doadora confirma a transferência do numerário e a disponibilidade de recurso para comportar a liberalidade não é contestada pelo fisco.

**EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO** - Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com declaração firmada pelo mutuante, sem qualquer outro meios, como comprovação da efetiva transferência de numerário e capacidade financeira do credor.

Recurso parcialmente provido



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RAUL ARIEL SUAREZ RADZICHOWSKI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para aceitar como origem o valor de R\$.12.000,00 e excluir a multa por atraso na entrega da declaração 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

ELIZABETO CARREIRO VARÃO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAR 1998

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979  
Recurso nº. : 13.302  
Recorrente : RAUL ARIEL SUAREZ RADZICHOWSKI

## RELATÓRIO

O contribuinte RAUL ARIEL SUAREZ RADZICHOWSKI, CPF nº 969.131.260-72, com domicílio na Cidade de Foz do Iguaçu, recorre a este Conselho contra a decisão do Delegado titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu (PR), que manteve em parte o Auto de Infração sobre Imposto de Renda Pessoa Física, referente aos exercícios de 1994 e 1995, pelo qual foi exigido o crédito tributário de 35.589,87 UFIR, inclusive multa de ofício de 100% e demais encargos legais, além da multa por atraso na entrega de declaração.

O lançamento teve origem em razão da apuração de omissão de rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, não justificado pelos rendimentos tributáveis, isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, com base nos valores dos dispêndios, na forma de recolhimento mensal obrigatório (Carnê-leão).

Na peça impugnatória de fls.52/65, apresentada, tempestivamente, o interessado se insurge contra a exigência fiscal, cujas razões foram assim resumidas pela autoridade julgadora:

- o lançamento é ilegal, pois o fato gerador se deu em ano calendário em curso, sendo que o acréscimo patrimonial a descoberto só poderia ser verificado no início do exercício subsequente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

- o contribuinte recebeu doação de sua mãe, que apresenta declaração assinada, com firma reconhecida, que faz prova em seu favor. Tal prova não pode ser descaracterizada pelo Fisco, por ser prerrogativa do judiciário;

- o Termo de Verificação desconsiderou contrato de empréstimo, porém não tem competência para fazê-lo. A prova da efetiva entrega do numerário é feita através de declaração devidamente assinada e com firma reconhecida;

- inexistente lei autorizando a inversão do ônus da prova, se o Fisco alega que a entrega do numerário inexistiu, deve provar tal alegação;

- os recursos de renda declarada em meses anteriores não poderiam ser desprezados ou considerados consumidos;

- não é cabível a cobrança cumulativa da multa pela falta/atraso na entrega das declarações e da multa de ofício;

- a multa de 100%, com base na Lei nº 8.218/81 não pode prevalecer, mas, sim, a de 20%, da Lei nº 8.383/91;

‡

- a multa de 100% é ofensiva ao princípio constitucional do não-confisco.

Na decisão de fls. 83/89, a autoridade julgadora de 1ª instância, após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela defendente, conclui pela procedência da Ação Fiscal e pela manutenção parcial do crédito tributário constituído, baseando-se, em síntese, nos seguintes fundamentos:



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

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

- a fiscalização apurou que o contribuinte efetuou diversos dispêndios, para os quais não apresentou comprovação da origem da totalidade dos recursos;

- os saldos positivos de recursos, apurados nos períodos mensais a partir de janeiro/89, devem ser transpostos para os períodos seguintes, dentro do mesmo ano-calendário, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, pelo seu valor nominal, compensando os saldos negativos posteriores;

- caberia ao fisco provar que todos os recursos disponíveis e tributados, dentro de um mesmo ano, foram consumidos dentro dos respectivos meses, o que não foi feito;

- a mesma regra não pode ser utilizada para a transposição de recursos de um ano-calendário para outro. Tais valores devem ser efetivamente comprovados para seu aproveitamento no ano-calendário seguinte, pois a lei determina que o contribuinte mantenha em sua guarda os documentos, conforme artigo 848 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94I);

- por outro lado, carece de comprovação a alegação do contribuinte de que recebeu doação de sua mãe e empréstimo do Sr. Humberto Barchini Bertolazi, pelo fato das declarações de fls. 29/30 tratarem-se de documentos particulares, que não podem ser aceitos isoladamente para justificar doação em dinheiro. Por se constituírem em rendimentos isentos de tributação, devem ser regularmente comprovados pela demonstração da efetiva transferência do numerário. Não se configura descaracterização de prova por parte do Fisco, pelo fato de não ter havido prova hábil que sustentasse a alegação do contribuinte;

- após os cálculos, utilizando as sobras de recursos dos meses anteriores dentro do mesmo ano-calendário, obtêm-se os novos valores a tributar. Considerando que as



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

declarações foram apresentadas sob intimação fiscal, correto o entendimento de que os rendimentos recebidos de pessoas físicas devem ser tributados juntamente com o acréscimo patrimonial a descoberto, conforme demonstrativos a seguir (...);

- o contribuinte alega a inconstitucionalidade da exigência da multa de ofício, por ferir ao princípio do não-confisco. Ora, a autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado ou regrado, deve se limitar a aplicar a lei; não possuindo, desta forma, competência para apreciação da constitucionalidade das leis, por absoluta falta de previsão legal, atribuição esta reservada ao Poder Judiciário;

- não assiste razão, ainda, ao contribuinte, a respeito da não-exigibilidade da multa não passível de redução, pelo atraso na entrega da declaração, como se percebe pela interpretação literal do art. 999 do RIR/94;

- note-se, pois, que as duas multas não se conflitam, sendo perfeitamente exigíveis concomitantemente. A multa cobrada pela falta/atraso na entrega da declaração no prazo estabelecido, enquanto que a multa de ofício pune pelo descumprimento da obrigação de pagar o próprio tributo, uma vez ocorrida a sua exigibilidade. A única semelhança ente ambas é sua base de cálculo, que, nos dois casos, será o imposto devido;

- igualmente improcedente o argumento acerca da multa a ser aplicada sobre os valores lançados. Aplicava-se a multa de 20%, da Lei nº 8.383/91, quando o pagamento dos tributos devidos em atraso era feito espontaneamente pelo contribuinte, enquanto que a multa de 100%, prevista no artigo 4º, I, da Lei nº 8.218/91, é exigida nos casos de lançamento de ofício: *Ezer*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

- a Lei 9.430/96, em seu artigo 44, inciso I, reduziu para 75% (setenta e cinco por cento) a multa por lançamento de ofício, de que trata o artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, aplicada no presente Auto de Infração;

- determino a exoneração da parcela de 1793,59 UFIR (fatos geradores até 31/12/94) e R\$.867,48 (fatos geradores a partir de 01/01/95) do crédito tributário, e respectivas multas de ofício nos mesmos valores.

- determino, ainda, a redução da multa de ofício de 100% para 75%, consoante item 2.5, e que se prossiga na cobrança do crédito tributário remanescente, acrescido de juros moratórios e demais encargos legais, atualizado até a data do seu efetivo pagamento, nos termos da legislação em vigor.

Usando do direito que lhe outorga o Decreto nº 70.235/72, de recorrer da decisão de primeiro grau, interpõe o contribuinte, tempestivamente, recurso voluntário a este Conselho na forma da peça de fls.94/107, onde expõe basicamente as mesmas razões argüidas na fase impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

VOTO

Conselheiro ELIZABETO CARREIRO VARÃO, Relator

O recurso atende o disposto no Decreto 70.235/72, devendo, portanto, ser conhecido.

Discute-se nestes autos, o valor do crédito tributário originário de omissão de rendimentos, apurada nos anos-calendário de 1994 e 1995, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, mantido parcialmente no julgamento de primeira instância.

Inicialmente, cabe esclarecer que a partir de 1º de janeiro de 1989, com o advento da Lei nº 7.713/88 profundas alterações foram introduzidas na sistemática de apuração do IRPF após a sua vigência, principalmente com relação ao imposto incidente sobre os rendimentos e ganho de capital percebidos pelas pessoas físicas, os quais passaram a sofrer tributação, mensalmente, à medida em que os rendimentos fossem percebidos, incluindo-se, nessa nova sistemática, os acréscimos patrimoniais não justificados.

Com a adoção dessa nova sistemática a determinação de acréscimo patrimonial a descoberto, passou a considerar o conjunto das mutações patrimoniais levantadas, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recursos, pelo seu valor nominal, evidenciando, dessa forma, a omissão de rendimentos a ser tributada em cada mês, de conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

Improcede, portanto a alegação do sujeito passivo de que o lançamento é ilegal, em razão do fato gerador ter ocorrido em ano calendário em curso, sendo que o acréscimo patrimonial a descoberto só poderia ser verificado no início do exercício subsequente.

Observa-se pelos demonstrativos de fls. 21/22 que o imposto de renda devido pelo contribuinte a título de Carnê-leão, fundamentou-se em variação patrimonial a descoberto, apurada nos meses de março e maio a dezembro/94, e janeiro, março, abril e junho/95, resultantes, principalmente, das seguintes operações:

1 - dispêndios, no período fiscalizado, com a aquisição de vários veículos, sem demonstrar, entretanto, a origem dos recursos que lhes deram cobertura, conforme termo de Verificação Fiscal de fls.32/34;

2 - recebimento de doação no mês de dezembro/94, no valor de R\$.12.000,00, concedida pela genitora do contribuinte, Sra. Cristina Alicia Radzichowski de Suarez, conforme declaração firmada em 06.10.95;

3 - empréstimo pessoal, no valor de R\$. 8.500,00, contraído junto ao Sr. Humberto Barchini Bertolazi, de nacionalidade paraguaia, residente na cidade de Asuncion-Paraguay, o qual firmou a declaração de fls.30, onde confirma ter concedido empréstimo ao contribuinte em dezembro/94.

Em suas razões recursais, o contribuinte opõe-se não só com relação a omissão de rendimentos decorrente do acréscimo patrimonial a descoberto, questiona também com relação a cobrança cumulativa da multa pelo atraso/falta de entrega de declaração de rendimentos e multa de ofício, e, ainda, com relação a improcedência da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

exigência da multa de ofício, configurada pelo seu caráter confiscatório, em função do seu montante excessivo em relação ao valor da infração tributário.

Pelas razões já abordadas pela julgadora singular, improcede o argumento do suplicante acerca da aplicação da multa de 20% prevista na Lei nº 8.383/91, uma vez que a multa de 100% está prevista no artigo 4º, I, da Lei 8.218/91, e se aplica nos casos de lançamento de ofício, cujo percentual foi alterado pelo julgador singular para 75%, em vista da edição do inciso I do artigo 44, da Lei nº 9.430/96. Portanto, razão não assiste ao reclamante com relação ao percentual de multa aplicado no procedimento fiscal, face a absoluta clareza de sua previsão e aplicação.

Por outro lado, com relação à multa por atraso na entrega da declaração (exercício de 1995), mantida pelo julgador de 1ª instância, carece de reforma a decisão recorrida para a exclusão da base de cálculo da multa de 1º por mês ou fração, prevista no artigo 17 do Decreto-lei 1967/82, tendo em vista que a entrega da declaração feita posteriormente ao início de procedimento de ofício fiscal suprime a espontaneidade do sujeito passivo e enseja lançamento com a respectiva multa de ofício calculada sobre a totalidade do imposto devido, o que afasta a aplicação simultânea da multa de 1% (um por cento).

No caso do acréscimo patrimonial a descoberto, constata-se que para a determinação dos rendimentos omitidos, a autoridade julgadora procedeu, acertadamente, a alteração do lançamento para considerar os saldos positivos de recursos, apurados nos períodos mensais, com transporte para os períodos seguintes, dentro do mesmo ano-calendário, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, compensando os saldos negativos posteriores, evidenciando, dessa forma, uma omissão de rendimentos a ser tributado, de conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713/88, em valor menor do que o incorretamente apurado pelo fisco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

Quanto a importância de R\$.12.000,00 recebido pelo contribuinte de sua genitora a título de "doação" e descaracterizada pelo fisco em razão da falta de comprovação da efetiva transferência do numerário, há que se considerar, neste caso, a natureza da transferência que, como sabemos, caracteriza-se por uma liberalidade, pela qual uma pessoa transfere de seu patrimônio (doador) bens ou valores para o de outra (donatária) a título gratuito, onde, muitas vezes considerando a relação familiar se realiza sem as formalidades contratuais. Muito embora a inclusão do seu recebimento na declaração de bens do contribuinte somente tenha se concretizado após intimação fiscal, a declaração firmada pela genitora do contribuinte, confirmando a doação, torna-se desnecessário a comprovação efetiva de transferência do numerário em razão de tratar-se de doação feita pela mão ao seu próprio filho.

O mesmo não se pode afirmar com relação ao empréstimo de R\$. 8.500,00, concedido ao contribuinte, em dezembro/94, pelo Sr. Humberto Barchine Bertolazi, de nacionalidade Paraguaia. Neste caso, comungo com o entendimento do julgador singular, que exigiu comprovação da efetiva transferência do numerário, pois em se tratando de contrato de empréstimo, é imprescindível a existência de um contrato formal, onde necessariamente terá de conter cláusulas sobre o valor e condições de pagamento do valor contratado. A simples declaração firmada por um estrangeiro que, pelo visto, sequer está obrigado a apresentar declaração de bens, não é prova hábil e suficiente para confirmar as alegações do contribuinte, principalmente quando se trata de valor incluído como dívidas e ônus reais na declaração de bens, cuja prova da efetiva transferência cabe ao contribuinte, e não ao fisco. A inversão de "ônus da prova" alegada, inexistente, pois cabe ao sujeito passivo oferecer ao fisco as provas da exatidão dos dados lançados em sua declaração de bens.

Diante do exposto, e com apoio nas evidências dos autos, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência o valor da multa cobrada pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.005010/95-41  
Acórdão nº. : 104-15.979

atraso na entrega da declaração, e determinar a inclusão como origem, na apuração do acréscimo patrimonial, do valor de R\$.12.000,00, correspondente a recursos transferidos, por doação, para o patrimônio do recorrente.

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

  
ELIZABETO CARREIRO VARÃO