



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Recurso nº. : 121.966
Matéria : IRPF - Ex(s): 1994 a 1996
Recorrente : DIOMÁRIO FRANCISCO REMOR OLIVO (ESPÓLIO)
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 05 de dezembro de 2000
Acórdão nº. : 104-17.787

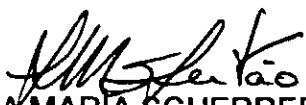
IRPF - ESPÓLIO - MULTA DE MORA - apurando o fisco que o *de cujus* apresentou declaração com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, é lícito a cobrança do espólio da multa de 10% prevista no artigo 999, I, "c", do RIR/94.

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - A partir de 1989, classifica como omissão de rendimentos, a oscilação positiva verificada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributados, isentos/não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à sua disposição dentro do período mensal de apuração.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DIOMÁRIO FRANCISCO REMOR OLIVO (ESPÓLIO).

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para aceitar como origem, no mês de maio/97, o valor de R\$. 50.000,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


ELIZABETO CARREIRO VARÃO
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

FORMALIZADO EM: 26 JAN 2001

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. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787
Recurso n.º : 121.966
Recorrente : DIOMÁRIO FRANCISCO REMOR (ESPÓLIO)

RELATÓRIO

O contribuinte (espólio) DIOMÁRIO FRANCISCO REMOR OLIVO, já identificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau, proferida pelo Delegado titular da DRJ em FLORIANÓPOLIS (SC), apresenta recurso voluntário a este Conselho, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 876/882.

A exigência fiscal teve origem, com a lavratura do Auto de Infração de fls. 815/830, no qual se exige o recolhimento de R\$. 359.112,94 a título de imposto de renda pessoa física, acrescido da multa moratória proporcional de 10%, no valor de R\$. 35.911,28, e juros moratórios no valor de R\$. 110.345,71, além da multa isolada (75%) de R\$. 157.784,78, exigida em razão da falta de recolhimento do carnê-leão relativo a diversos meses de 1997 e 1998.

O lançamento constituído reporta-se aos anos-calendário de 1994 a 1998, onde a autoridade fiscal apurou as seguintes irregularidades:

- omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos, cujo valor tributável foi de R\$. 17.183,52, verificada em 30.09.1998; 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

- utilização indevida do desconto simplificado, pleiteado em 31.12.1996 e 31.12.1997, que reduziu o valor tributável em R\$. 8.000,00, em cada período;

- falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, em alguns meses do ano de 1997 e 1998; e

- acréscimo patrimonial a descoberto (caracterizado por gastos incompatíveis com os recursos disponíveis do contribuinte), verificado nos seguintes meses: agosto de 1994; janeiro a agosto, novembro e dezembro de 1995; em todos os meses de 1996; janeiro a março, agosto a novembro de 1997; fevereiro a julho de 1998.

Inconformado, insurgiu-se o representante legal do espólio contra a exigência fiscal, apresentando sua peça impugnatória de fls. 835/845, expondo como razões de defesa, além de outras considerações, as alegações a seguir sintetizadas:

Sobre a multa isolada

- argumenta a defesa que o espólio, na condição de sucessor dos tributos devidos pelo de *cujos*, está sujeito tão somente a multa moratória de 10%, e excepcionalmente, ainda que quisesse dividir os valores devidos na declaração de rendimentos e aqueles constantes do carnê-leão, a multa máxima seria de 20% do referido imposto (fls. 838);

- Acrescenta que a multa de 75% do imposto devido, decorrente do não recolhimento do carnê-leão, a que se refere o inciso III do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9430/96, constitui-se em penalidade, portanto, não tem caráter moratório, logo é inaplicável aos herdeiros do espólio; 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

Sobre o ganho de capital

- alega que o ganho de capital verificado na alienação de bens ou direitos não está sujeito ao recolhimento mensal do imposto decorrente, tendo em vista, que o artigo 8º da Lei n.º 7.713/88, foi regulamentado pelo inciso 18.1 da Instrução Normativa nº 49, de 10.05.1989 (fls. 838);

Sobre o Acréscimo Patrimonial a Descoberto

- em relação aos empréstimos concedidos pelo *de cujos* entre os anos de 1996 e 1998, afirma que alguns dos seus tomadores já providenciaram a devida quitação, não obstante, constar ainda nas respectivas escrituras públicas o contrário, ou seja, a existência da referida dívida perante o prestador (fls. 842);

- entende que nem sempre uma escritura pública se constitui em prova absoluta, pois documentos particulares podem ter maior validade (fls.844);

- o empréstimo solicitado pelo Sr. Jaime Zanata e seus irmãos, em junho de 1998, junto ao *de cujos* não se efetivou, pois este veio a falecer em seguida, antes da efetivação da mencionada transação, assim sendo, as escrituras públicas referentes aos imóveis dados em garantia ao questionado mútuo, não expressam a verdade dos fatos, devendo ser desconsideradas (842/843);

- a autoridade fiscal não levou em consideração, com base no art. 845, inciso II, do RIR/99, as escrituras públicas de confissão de dívidas, cujas hipotecas foram baixadas, conforme assentamentos feitos pelos respectivos cartórios, demonstrando tratamento oposto se comparado ao caso acima mencionado, numa atitude de absoluto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

rigor fiscalista, no entanto, há a indiscutível necessidade de se aceitar tais devoluções de empréstimos, os quais reduzirá o valor dos acréscimos patrimoniais mensais verificados nos anos-calendário de 1995 e 1996 (fls. 844);

- no demonstrativo de evolução patrimonial relativo ao ano-calendário de 1998, no item dispêndio, a autoridade fiscal efetuou duplo lançamento, referente aos terrenos adquiridos de Antônio João de Moraes e de Airtton Antônio Galera, os quais devem ter seus valores, em duplicidade, excluídos da referida planilha (fls. 844/845).

Com a decisão proferida às fls. 592/606, a autoridade singular conclui pela procedência em parte do lançamento, baseando-se nos fundamentos a seguir sintetizados:

Da Multa Isolada

- da exigência fiscal em pauta, percebe-se, de pronto, o equívoco cometido pela autoridade lançadora quando exigiu do espólio o recolhimento da multa isolada de 75%;

- portanto, em se tratando da penalidade imposta ao contribuinte, no caso o espólio, mediante a aplicação da multa de 75% do imposto devido, esta, tem que ser encarada como punitiva, pois estão voltadas, precipuamente, para a punição de infração legalmente tipificada, tendo em vista que estão imbuídas do espírito do Direito Penal, pois busca-se, com sua implementação, intimidar o infrator pela falta cometida;

- analisando, pormenorizadamente, os excertos colhidos dos supra citados diplomas legais, não se vislumbrou, por mais tênue que fosse, qualquer disposição legal permissiva para que o fisco aplicasse a penalidade ora questionada (multa isolada), visto,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

como já dito, tratar-se de imposição de caráter punitivo. Percebe-se, também, que cabe responsabilizar o espólio somente pelo tributo devido pelo *de cujos*, acrescido de juros e multa de mora;

Do Ganho de Capital

- esclarece que a autuação imposta baseu-se nos documentos apresentados à fiscalização, notamente as cópias dos registros das escrituras públicas de compra e venda de imóveis, objeto da apuração do ganho de capital (fls. 93, 125, 134/156, 264 e 317), verificado no mês de setembro de 1998;

- quanto ao pleito do interessado, que pretende seja revisto o período de apuração e recolhimento do imposto devido a título de ganho de capital exigido no auto de infração, por entender ser incorreto o período considerado pelo fisco, tendo em vista a não aplicação do inciso 18.1 da Instrução Normativa nº 49/89, que regulamentou o artigo 8º da Lei nº 7.713/88, esclarece a autoridade julgadora que basta recorrer à legislação vigente, que trata da respectiva matéria (ganho de capital), para perceber o quão equivocada é a sua afirmação, pois, o referido ato normativo, IN nº 49/89, encontra-se revogado pelos posteriores, conforme se percebe da leitura da Instrução Normativa SRF nº 48, de 26 de maio de 1998. Esclarece, ainda, que o imposto decorrente de ganho de capital é devido mensalmente, mediante tributação exclusiva e definitiva, portanto, a fiscalização procedeu corretamente, quanto à referida exigência;

Quanto ao Acréscimo Patrimonial Incomprovado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

- inicialmente, enfatiza o fato da defesa não negar a concessão, pelo de *cujos*, dos referidos mútuos, contesta, sim, a desconsideração, pela fiscalização, das alegações, expressas nas declarações expedidas pelos tomadores, no que se refere às suas quitações;

- observa que os depoimentos prestados em documentos particulares pelos contraentes dos referidos mútuos não podem ser chamados, propriamente, de provas, pelo que não se pode colocá-los em mesmo patamar das escrituras públicas, como pretende o contribuinte;

- afirma que os documentos particulares que contêm declarações somente da parte que os assinam não fazem prova a ser oposta contra terceiros, no caso a Fazenda Pública Federal;

- esclarece que deve-se entender por meios regulares, os documentos normalmente admissíveis nos negócios jurídicos realizados. No caso, os assentamentos lavrados pelo registro público no qual demonstre que o credor autorizou o cancelamento da hipoteca constante nas referidas escrituras públicas de confissão de dívidas, os quais a impugnante argumenta serem de difícil encontro, uma vez que os negócios ficavam a cargo do cônjuge falecido. No entanto, poderia provar os fatos (quitação dos referidos empréstimos) com cópias de documentos financeiros que provassem, inequivocamente, a entrada de tais recursos nas datas e valores informados nas escrituras de confissão de dívidas com cláusula de hipoteca; 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

- sobre a alegação do sujeito passivo de que o empréstimo solicitado pelo Sr. Jayme Antônio Zanatta e seus irmãos não se efetivou, motivo pelo qual as escrituras públicas de compra e venda, concernentes às transferências dos imóveis dados em garantia no referido mútuo, não expressão a verdade dos fatos, devendo, assim, a importância de R\$. 199.382,86 ser desconsiderada como dispêndio efetivado pelo *de cujus* em junho de 1998. Sobre essa questão, o julgador singular, observa que às fls. 247v, 271, 279v, 281v, 283v, 285v, 287v, 289v, tem-se as cópias dos assentamentos efetuados pelo 1º Registro de Imóveis da Comarca de Criciúma/SC, nos quais informam que o Sr. Jayme Antônio Zanatta, bem como seus irmãos, transferiram em junho de 1998, por meio de escrituras públicas de compra e venda, a propriedade de diversos imóveis urbanos em favor do *de cujus*;

- por outro lado, afirma que, em contrapartida, tem-se, às fls. 742, a resposta à intimação fiscal nº 254/99 dada pelo Sr. Jayme, na qual informa que entregou ao Sr. Diomário (*de cujus*) diversos imóveis como garantia dada a empréstimos que não chegaram a ser efetivar, razão pela qual os mesmos continuam em sua posse, estando incluídos, inclusive, em sua declaração de bens e direitos referente ao ano-calendário de 1998, e que continua aguardando a liberação dos referidos bens, haja vista estar ainda tramitando o processo de inventário referente ao falecido, para tomar as providências cabíveis. Entende a autoridade julgadora que, tendo em vista que a correspondência acima mencionada trata-se de simples declaração firmada pelo alienante, desprovida de qualquer documento que pudesse subsidiá-la, necessário para que tenha eficácia e possa vir a operar perante terceiros (União), deve ser rejeitada como elemento de prova, pois, não se constitui em documento hábil conforme pretende a interessada. Além do que, afirma o julgador, as escrituras públicas retro mencionadas constituem-se em documentos hábeis perante terceiros para comprovar a transmissão dos referidos bens imóveis; 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

- entende o julgador singular que, não há como acatar o pleito da interessada, no que tange ao tema em questão por absoluta falta de provas que venham sustentar suas alegações. Em assim sendo, os valores referentes às aquisições dos referidos imóveis, conforme constam mencionados nas escrituras lavradas nos respectivos registros públicos, devem ser considerados dispêndios incorridos pelo *de cujus* no mês de junho de 1998, conforme demonstrou a autoridade lançadora na planilha de fls. 814;

- todas as argumentações da defesa trazidas na impugnação sobre esta matéria são improfícuas, como se expôs, haja vista ser exclusivamente seu o ônus da prova necessária a ser produzida para ilidir a tributação em litígio;

- por fim, a despeito da interessada ter tido, conforme já demonstrou anteriormente diversas oportunidades para apresentar documentação comprobatória das informações inerentes a quitação dos empréstimos consubstanciados em registros públicos, não o fez, ou o fez insatisfatoriamente, exigindo-se de juntar aos autos quaisquer outros documentos que corroborassem as referidas informações por si prestadas, os quais serviriam para elidir em parte a tributação do acréscimo patrimonial, portanto, no que diz respeito aos documentos particulares (declarações firmadas pelos tomadores dos referidos empréstimos), esta não sofrerá reparo;

- Às fls. 592 a 665, tem-se as cópias das escrituras públicas de confissão de dívida, com garantia hipotecária e seus respectivos assentamentos em registro públicos de imóveis, trazidos aos autos pela interessada em resposta à intimação de fls. 584. Analisadas pelo julgador singular, este concluiu que merece acolhida a pretensão da defesa. Primeiro, porque os valores referentes aos empréstimos nelas mencionados prestaram-se ao fisco, a fim de que os mesmos fossem considerados dispêndios realizados pelo *de cujus*. Segundo, não obstante as escrituras assentadas nos respectivos registros



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

públicos (v. fls. 227, 231, 233, 806 e 808) não permitirem a aferição exata da data e do valor de devolução dos empréstimos, uma vez que não mencionam o valor da taxa de juros cobrada, e tendo em vista que os instrumentos que comprovam a quitação dos referidos mútuos (cancelamento de hipoteca) mencionam datas de vencimento diversas das constantes nas escrituras de confissão de dívida, depreendi-se dos assentamentos realizados nos referidos registros públicos (v. fls. 227v, 231v, 234, 807 e 809), que o *de cujus*, na qualidade de credor, recebeu os valores referentes a estas operações de empréstimo;

- ademais, não pode a autoridade lançadora desconsiderar as informações constantes em instrumentos públicos, sem elementos que demonstrem que as operações mencionadas nos referidos documentos procederam de maneira diversa. Assim, os valores referentes aos recebimentos dos empréstimos, conforme constam mencionados nas escrituras lavradas nos respectivos registros públicos anexados aos autos, devem ser considerados recursos disponíveis nos meses a que se referem;

- ainda, com relação a alegação do sujeito passivo de que o fisco equivocou-se ao elaborar o demonstrativo de evolução patrimonial relativo ao ano-calendário de 1998, mais precisamente no item dispêndio, no que pertine aos imóveis adquiridos de Antônio João de Moraes e de Ailton Antônio Galera, cujos valores foram informados em duplicidade, devendo, portanto, proceder a exclusão de um deles. Procedeu a autoridade julgadora singular um reexame do retro mencionado demonstrativo (fls. 814), assim como, das cópias dos registros públicos, acostados às fls. 127/131, 272 e 274/277, e considerando os dados constantes das escrituras públicas de compra e venda de fls. 494/495, 527/528, concluiu que merece acolhida a pretensão do contribuinte. Isto porque, verifica-se que, pelo consta nas descrições dos referidos imóveis, bem como pelo número



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

dos seus respectivos registros públicos, que a autoridade fiscal, equivocadamente, lançou em duplicidade os valores referentes às citadas operações de transmissão de imóveis.

Cientificado da decisão de primeira instância, e com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil, o recurso voluntário de fls. 876/882, manifestando, assim, o seu inconformismo com relação a parte do lançamento mantido no decisório de primeira instância, onde contesta apenas a multa de mora de 10% e a questão da validade da prova - documento público versus documento particular, cujos argumentos oferecidos na peça impugnatória, foram reforçados pelas seguintes considerações:

- embora já exonerada a multa isolada de 75%, argumenta ainda o sujeito passivo que a multa de 10% mantida é indevida, não podendo ser exigida, tendo em vista a expressa revogação do art. 44 da Lei nº 8.541/92 pelo art. 36, inciso IV, da Lei nº 9.249, que por analogia se aplica ao caso em tela, pois, na medida em que no Direito Tributário, é admitida a aplicação retroativa da lei que deixe de definir como infração o ato ou comina penalidade menos severa que a prevista na norma vigente ao tempo da prática do ato ou fato não definitivamente julgado (art. 106, II, "6", do CTN), e principalmente face ao previsto na Lei nº 8.981/95, art. 88;

- entende o recorrente que a partir da vigência da Lei nº 9.249/95, a multa por presumida omissão de receita não ficará sujeita a incidência do imposto de renda na fonte. Assim, conclui, tal norma tem aplicação no caso presente, em decorrência do art. 106 do CTN e mais, a partir da Lei nº 8.981/95, a apresentação pelo "de cujus", de declaração como omissão de rendimentos, deixou de ser causa para a aplicação de multa de mora;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

- portanto, conclui a defesa, deve-se entender que se aplica a lei mais benéfica quando inexistia uma definição sobre o montante exato do valor do tributo devido, seja porque houvesse impugnação ou recursos administrativos que pendiam de julgamento, ou ainda, não houvesse notificação fiscal para que o contribuinte recolhesse o débito, como é o caso presente;

- solicita que seja o processo baixado em diligência para que outros esclarecimentos sejam prestados.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

VOTO

Conselheiro ELIZABETO CARREIRO VARÃO, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A matéria em discussão no presente litígio, como se pode ver no relatório, refere-se a (I) omissão de ganho de capital na alienação de bens imóveis, cujo valor tributável foi de R\$. 17.183,52, verificada em 30.09.1998; (II) acréscimo patrimonial a descoberto (caracterizado por gastos incompatíveis com os recursos disponíveis do contribuinte), verificado nos meses de agosto de 1994, janeiro a agosto, novembro e dezembro de 1995, em todos os meses de 1996, janeiro a março, agosto a novembro de 1997, fevereiro a julho de 1998; (III) exigência da multa moratória de 10%, aplicada em razão da apresentação pelo *de cujus* de declaração com omissão de rendimentos; (IV) solicitação de baixa do processo em diligência para que outros esclarecimentos sejam prestados.

Esclareça-se, inicialmente, que a autoridade de primeira instância acolheu parcialmente a defesa inicial do recorrente para: 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

- excluir a multa isolada de 75%;
- considerar como recursos disponíveis nos meses de dezembro/96, março/98, abril/98 e agosto/98, os valores referentes aos recebimentos dos empréstimos, conforme constam mencionados nas escrituras lavradas nos respectivos registros públicos juntados aos autos às fls. 227, 231, 233, 806 e 808;
- excluir valores referentes a operações de transmissão de imóveis, equivocadamente, lançados como dispêndio no demonstrativo de evolução patrimonial.

Sobre a diligência solicitada

Com relação ao pleito do recorrente que pretende seja o processo baixado em diligência para que outros esclarecimentos sejam prestados, é bom ressaltar que de conformidade com o disposto no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal, a autoridade que proferiu a decisão tem a competência para decidir sobre o pedido de perícia contábil, e é a própria lei que atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida. Tal pleito deveria ter sido requerido na peça impugnatória e não na fase recursal.

Ainda assim, o recorrente não apresentou qualquer argumento convincente que justificasse tal medida. Analisando os documentos acostados nos autos, entendo que tal pedido é por demais inconsistente, uma vez que os elementos probatórios constantes do processo são suficientes para o deslinde da questão, portanto, não havendo necessidade de realização da diligência solicitada. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

Quanto ao mérito

Com o exame das provas em que se baseia a autuação, bem como aquelas anexadas pela própria defesa, confirma-se as razões que levaram ao julgador singular a manter, em parte, o lançamento, conforme veremos a seguir.

No que concerne a aplicação da multa moratória de 10%, devida pelo espólio em razão da apresentação pelo *de cujos* de declaração com omissão de rendimentos, cuja exigência encontra-se amparada nos artigos 24 e 999, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, improcede a alegação do recorrente quando afirma ser indevida tal exigência consubstanciada no presente lançamento.

A responsabilidade do espólio pela multa de mora de 10% encontra-se respaldo nos artigos acima citados, os quais assim dispõem, *in verbis*:

"Art. 24. São pessoalmente responsáveis (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 50, e Lei nº 5.172/66, art. 131, II e III):

(...)

II - o espólio, pelo tributo devido pelo *de cujos* até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o *de cujos* não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de **rendimentos** até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, atualizado monetariamente, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 999, I, "c" (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 49, e Lei nº 8.383/91, art. 59).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

Art. 999. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora

(...)

c) **de dez por cento**, sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 24 (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 49). (grifo nosso)

Com relação a aplicação do princípio da analogia, que o recorrente sustenta sob a justificativa de que a partir da vigência da Lei nº 9.249/95 a multa moratória aplicada ao espólio por resumida omissão de receita não ficará sujeita a incidência do imposto de renda na fonte, sendo tal norma aplicada no caso presente, em decorrência do que preceitua o artigo 106 do CTN, que pretende a defesa seja estendido ao autuado (pessoa física) a aplicação de preceito expressamente dirigido às pessoas jurídicas, comungo com o entendimento do julgador singular, o qual apreciando o assunto, assim se manifesta:

"(...) tratando-se de direito material, ou seja, de matéria afeta ao próprio conteúdo do direito subjetivo - e não aos meios procedimentais destinados à sua transformação em direito objetivo, assunto do qual se ocupa o direito formal -, dentro da qual no âmbito da legislação tributária, estão inseridas as questões relacionadas com a definição do *quantum* do crédito, insuperável torna-se o princípio da estrita legalidade insculpido no artigo 97 do CTN e no inciso I do artigo 150 da Constituição de 1988.

A aplicação da analogia, *in casu*, representaria admitir a possibilidade de conformação da hipótese de incidência de uma dada exação fiscal - bem como de todos os aspectos que lhe quantificam -, por meio de um instrumento formal que não é a lei, em seu sentido estrito.

Por outra, a adoção da analogia teria como consequência lógica a validação da idéia de que o legislador, sempre que quisesse definir o conteúdo de uma dada imposição, teria de definir não apenas que considera sujeito passivo da referida exigência, mas também quem não é, sob pena de em assim não agindo, permitir ao aplicador da lei liberdade para, em nome do referido princípio, manipular amplamente o conceito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

Ora, quando a lei define quem é o contribuinte ou responsável pelo recolhimento de uma exação, não elencando todos os demais, não há que se intuir que o fato denote omissão indevida do legislador. Pelo contrário, há aí também um comando, uma manifestação de vontade, que não pode ser desconsiderada."

Alega a defesa, ainda, com respaldo em entendimento deste Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 106-10708, de 16.03.1999), que a partir da Lei nº 8.981/95, a apresentação pelo "de cujus", de declaração com omissão de rendimentos, deixou de ser causa para aplicação de multa de mora contemplada no artigo 24, § 1º, do RIR/94.

Sobre essa multa moratória (10%) aplicada ao espólio, conforme prevista no artigo 24, § 1º, do RIR/94, em razão da apresentação pelo *de cujus* de declaração com omissão de rendimentos, é bom que se esclareça que, na espécie, a multa foi exigida não em razão da falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, situações a que se reporta o artigo 88 da Lei nº 8.981/95, mas pela constatação de omissão de rendimentos, fato que deu causa para aplicação da citada multa.

Como se vê, me parece descabida a alegação da defesa, que defende a inexigibilidade da multa, uma vez que se trata de dispositivos legais distintos, usados como capitulação legal de infrações também distintas, portanto, sem qualquer correlação que venha impedir o fisco de aplicar a punição legalmente tipificada no presente lançamento.

Acréscimo patrimonial improvable



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

Quanto ao aumento patrimonial apurado, observa-se ter o mesmo decorrido, basicamente, de documentos apresentados à fiscalização pelo autuado, notadamente as cópias dos registros das escrituras públicas de confissão de dívidas, cujo valor atribuído como omissão é contestado pelo recorrente, sob a alegação de que a validade das escrituras públicas não deve prevalecer, diante dos documentos particulares (anexados pela defesa) que contêm declarações de pessoas contraentes, intitulada pela defesa como tomadores de empréstimos (mútuos), que afirmam já terem providenciado a quitação dos citados mútuos.

Por outro lado, o julgador singular rejeita a argumentação da defesa, com o fundamento de que o contribuinte não fez prova regular, por meio de documentos normalmente admissíveis nos negócios jurídicos. Enfatiza julgador, ainda, o fato de que o contribuinte poderia provar os fatos (quitação dos referidos empréstimos) com cópias de documentos financeiros que provassem, a entrada de tais recursos nas datas e valores informados nas escrituras de confissão de dívidas com cláusula de hipoteca.

Esclareça-se que o fisco, conforme planilhas de cálculos de fls. 810/814, posteriormente retificado pelo julgador singular na decisão de fls. 855/872, apurou variação patrimonial a descoberto, tomando por base valores extraídos das declarações de rendimentos do contribuinte, bem como, de outros documentos que se acham anexados aos autos, demonstrando com clareza os cálculos considerados na determinação do valor tributável.

É oportuno, ainda, esclarecer que a partir de janeiro de 1989, com o advento da Lei 7.713/88, os rendimentos e ganho de capital percebidos pelas pessoas físicas, passou a sofrer a incidência do imposto, mensalmente, à medida em que os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

rendimentos fossem percebidos, incluindo-se, nessa nova sistemática, a omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial injustificado.

No caso em questão, constata-se que os rendimentos omitidos, apurados pelo fisco, atendeu, plenamente, a sistemática de cálculo estabelecida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, a qual prevê que na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos dos respectivos meses, com transporte para os períodos seguintes, dos saldos positivos de recursos, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, pelo seu valor nominal, dentro do mesmo ano-calendário, após compensados os saldos negativos posteriores.

Como claramente demonstrado nos autos, o fisco ofereceu prova dos dispêndios não cobertos pelos rendimentos declarados pelo sujeito passivo, apurando acréscimos patrimoniais indicadores da omissão de rendimentos, conforme fartamente analisado na decisão de primeira instância.

Com relação aos empréstimos concedidos pelo *de cujus*, no transcorrer dos anos-base de 1996 a 1998, o recorrente sustenta genericamente seu inconformismo com a tese de que não é bastante suficiente a existência de documentos públicos (escrituras) que demonstrem a efetivação dos referidos mútuos, devendo o fisco levar em consideração as declarações feitas pelos próprios tomadores, quando afirmam nestas, que já providenciaram a quitação dos mesmos, justificando em parte os acréscimos patrimoniais verificados nos citados anos-calendário. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

Sobre estas supostas origens, comungo, em parte, com o entendimento do julgador singular, o qual, diante da ausência de comprovação do recebimento destes valores, julgou improcedente a contestação apresentada pelo autuado, uma vez que inexistindo nos autos qualquer documento que comprove não ter o negócio jurídico ocorrido conforme descrito na escritura pública, deve, portando, subsistir os dados nela constante, face a inexistência de prova que se contraponha à produzida por meio da escritura pública.

Os depoimentos prestados em documentos particulares pelos contraentes dos referidos mútuos e trazidos aos autos pela defesa, não podem ser chamados, propriamente de provas, uma vez que carece de credibilidade e força probante suficiente para prevalecer sobre a presunção gerada pelo instrumento público, como pretende o recorrente, por se tratarem de meros documentos particulares. Na verdade, a prova de quitação destes empréstimos, como bem observa o julgador singular, poderia ter sido facilmente comprovada pelos contraentes. Afinal, é inadmissível supor que uma quantia tão elevada tenha sido paga com a simples entrega da importância devida, sem a transferência ao devedor do título representativo da dívida (promissória) como previsto nas respectivas escrituras públicas de confissão de dívidas, cuja apresentação é necessária para o cancelamento da hipoteca.

Comungo, portanto, com os fundamentos do julgador singular, pois, entendo que meras alegações, sem o oferecimento de qualquer outro elemento probatório, não constitui prova suficiente para justificar acréscimo patrimonial. Desta forma, não é razoável se aceitar a argumentação da defesa que pretende justificar o acréscimo patrimonial, sob o pretexto de ter recebido os valores relativos aos citados empréstimos, cuja comprovação da relação estabelecida entre essas operações o contribuinte sequer ofereceu qualquer prova.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

Vê-se, pois, que quanto ao acréscimo patrimonial apurado, além de ser tecnicamente incensurável, traz à colação, esmiuçadamente, subsídios que, por si mesmos, afastam, desde logo, quaisquer possibilidade de que o pleito deduzido no presente recurso possa vir a prosperar.

Ainda com respeito as referidas escrituras de confissão de dívidas com cláusula de hipoteca, há que se ressaltar, essencialmente, que a escritura pública é o instrumento formal, previsto no Código Civil Brasileiro, e o valor nela transcrito, bem como, todos os demais elementos ali contidos, tem fé pública atestada pela autoridade competente. Carece, portanto, de credibilidade a afirmação do sujeito passivo de que os tomadores dos citados empréstimos já haviam efetivado a sua quitação, não obstante, constar ainda nas respectivas escrituras públicas o contrário, ou seja, a existência das referidas dívidas perante o autuado.

Conforme visto, não há como acatar o pleito do recorrente, quanto a esta questão, por falta de provas. Assim, os valores informados nas escrituras de confissão de dívidas lavradas nos respectivos registros públicos, devem ser considerados dispêndios incorridos pelo *de cujus* para efeito de cálculo do acréscimo patrimonial nos meses a que se referem, com exceção dos casos de cancelamento de hipoteca ou pagamento da dívida devidamente comprovados, como na hipótese que será abordada a seguir.

Com relação ao valor constante da escritura pública de confissão de dívida com garantia hipotecária de fls. 707/709, onde consta como devedor Ozório Ribeiro de Castilhos, cuja documentação comprobatória de quitação do citado empréstimo foram juntada aos autos pelo Sr. Ozório, o qual em resposta à intimação fiscal, não só informou haver quitado referido empréstimo, como também anexou cópia da promissória a que se refere a escritura de confissão de dívida (fls. 688/705). 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11516.001337/99-45
Acórdão nº. : 104-17.787

Neste caso, muito embora não conste nos autos a prova do cancelamento da hipoteca constante da referida escritura, não há como deixar de se considerar como recurso, no mês de maio/97, o valor relativo ao empréstimo no valor de R\$. 50.000,00, haja vista que restou comprovado deter o devedor a posse do título representativo da dívida (fls. 705), que, por si só, é bastante para comprovar a sua quitação.

Para que se possa afastar a presunção gerada pela escritura pública relativamente aos dados nela constante, há que se produzir prova em contrário, com força probante suficiente para prevalecer sobre a presunção gerada pelo instrumento público, isto é, deve ser documental, hábil e idônea. Neste sentido, o contribuinte não produziu prova suficiente para comprovar suas alegações, já que meras alegações, sem qualquer outro elemento de prova, torna-as, portanto, seu valor probante insuficiente para prevalecer sobre a presunção gerada pelo instrumento público.

Diante do exposto, e com apoio nas evidências dos autos, voto no sentido de negar o pedido de diligência solicitado e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso provimento, para reconhecer como origem do mês de maio/97, R\$. 50.000,00.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2000


ELIZABETO CARREIRO VARÃO