MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA TURMA ESPECIAL

Processo nº	11543.003750/00-41
Recurso nº	156.272 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 1996, 1998, 1999
Acórdão nº	196-00041
Sessão de	21 de outubro de 2008
Recorrente	ROSÂNGELA CASAGRANDE
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO(RJ) II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano calendário: 1995, 1997, 1998

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. A aquisição de bens sem a devida comprovação de origem dos recursos, caracteriza acréscimo patrimonial a descoberto, ensejando a exigência do imposto.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. É indevida a exigência da multa por atraso na entrega da declaração cumulativa e sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA - A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ROSÂNGELA CASAGRANDE.

ACORDAM os Membros da Sexta Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício e excluir da exigência a multa por atraso na entrega da declaração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Carlos Nogueira Nicácio (relator) que deu provimento, em maior extensão, para também excluir o acréscimo patrimonial a descoberto dos anos-calendário de 1997 e 1998. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Valéria Pestana Marques quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto.

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente

VALÉRIA PESTANA MARQUES
Redatora-Designada

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2009

Participou, ainda, do presente julgamento a Conselheira: Ana Paula Locoselli Erichsen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro/RJ.

O auto de infração lavrado em face da Recorrente versava acerca da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, acréscimo patrimonial a descoberto e multa por atraso na entrega das declarações dos anos-calendário de 1995, 1997 e 1998 no valor total de R$ 76.690,95.

Em sede de impugnação, alegou a Recorrente que:

- não estava sujeita à apresentação de declaração de ajuste anual nos anos-calendário em questão em razão dos rendimentos auferidos serem isentos por seu pequeno valor;

- a Receita Federal do Brasil não considerou o saldo de bens e direitos disponível em janeiro de 1995, da ordem de R$ 69.000,00, e

- não deve prevalecer a aplicação de multa por atraso na entrega da declaração.

A Delegacia de Julgamento manteve integralmente a autuação afirmando que a Recorrente apenas apresentou suas declarações de ajuste anual de 1995 a 1998 após o início da ação fiscal. Neste sentido, por caber ao contribuinte demonstrar que o acréscimo patrimonial teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte, dinheiro em espécie declarado de forma intempestiva não se presta a lastrear acréscimos patrimoniais.

Aduziu ainda, que a ora Recorrente não contesta o recebimento dos rendimentos decorrente de pessoas jurídicas, e que, confirmada a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, deduz-se a ocorrência de omissão de rendimentos tributáveis.

Por último, entendeu a Delegacia de Julgamento que em razão da omissão de rendimentos e do acréscimo patrimonial a descoberto, a Recorrente restava obrigada à

apresentação de declaração de ajuste, devendo permanecer a aplicação de multa pelo atraso das entregas de suas declarações.

Entendeu também, que embora não haja nos autos provas de que a Recorrente tenha adulterado documentos, há que se considerar que atos omissivos tendentes a impedir ou retardar o conhecimento do fisco da ocorrência de fato gerador são suficientes para manter a qualificação da multa de ofício em 150%.

Dada a manutenção do auto de infração pela Delegacia de Julgamento, houve a interposição de Recurso Voluntário pela ora Recorrente, no qual a mesma alega em síntese:

a) Que possuía "razoável" quantia em dinheiro em espécie no final de 1994, não podendo ser prejudicada por este ano ter sido alcançado pela decadência do direito da Fazenda Pública de fiscalizar;

b) Que parte do valor reputado como variação patrimonial a descoberto decorre da alienação de um veículo, não considerada pela fiscalização;

c) Que uma vez demonstrada a inexistência de variação patrimonial a descoberto, não deve prosperar a autuação no que tange à omissão de rendimentos tributáveis;

d) Que não sendo cabíveis as alegações de variação patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos, não cabe a aplicação de multa por atraso na entrega das declarações de ajuste, por estar a Recorrente desobrigada de sua apresentação;

e) Que a Recorrente em momento algum tentou impedir ou retardar o trabalho da fiscalização, não cabendo, portanto, a aplicação de multa qualificada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Nogueira Nicacio, Relator

O recurso é tempestivo, preenche as formalidades legais, e dele conheço.

Trata-se de crédito tributário referente a acréscimo patrimonial a descoberto e conseqüente omissão de rendimentos.

Preliminarmente, necessário apontar a impropriedade do procedimento utilizado para lançamento do tributo a partir do ano-calendário de 1997, por não aproveitar a Receita Federal do Brasil o saldo disponível acumulado ao final do ano anterior, conforme demonstrado na planilha utilizada para a quantificação do acréscimo patrimonial a descoberto, denominada Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial. Dessa forma, há apuração estanque do acréscimo patrimonial a descoberto de cada ano, desprezando-se, indevidamente, o saldo disponível em dezembro de um ano, o qual deveria servir de saldo de partida para o mês de janeiro do ano-calendário seguinte. Em decorrência dessa falha procedimental, entendo que o lançamento não deva prosperar, à exceção do ano-calendário de 1996.

Inexiste razão para não se admitir o aproveitamento de saldo disponível em dezembro como partida para janeiro seguinte quando se o admite em todas outras viradas de mês ao longo do ano. Considerando-se que a movimentação patrimonial é realizada em bases mensais, o saldo disponível no Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial em dezembro deve ter a mesma eficácia que lhe é conferida em outros meses do ano.

Na medida em que se recorre ao Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial para apurar rendimentos omitidos da Declaração de Rendimentos, há de se emprestar a mesma legitimidade para o fim de comprovar a existência desses recursos em qualquer momento abrangido por referido demonstrativo.

Não parece ser razoável se aproveitar de um ano para o outro apenas os recursos constantes na Declaração de Bens e Direitos na medida em que é parte integrante da Declaração de Rendimentos cuja fé se questiona. Na medida em que a autoridade fiscal deixa de lado as informações da Declaração de Rendimentos e parte para a apuração dos rendimentos omitidos através de respeitáveis presunções e métodos indiciários, baseando-se nos dispêndios do contribuinte, deve a autoridade fiscal reconhecer por coerência os valores apurados como saldo disponível em dezembro de cada ano como saldo de partida do ano-calendário seguinte.

O desprezo ao saldo disponível em dezembro enseja questionamento sobre a arbitrariedade do procedimento, na medida em que, na virada do ano, apenas faz prova contra o contribuinte, momento em que o Demonstrativo Mensal da Evolução Patrimonial seria colocado de lado para privilegiar a própria declaração de bens à qual não se dá fé.

Não se pode esperar que o contribuinte ao qual se imputa omissão de rendimentos tenha declarado os recursos decorrentes de rendimentos omitidos... e se argumentar que apenas no caso de haver declarado os valores omitidos, configurariam estes saldo de partida do ano seguinte.

A Recorrente, apesar de alegar que os valores lançados pela Receita Federal do Brasil a título de acréscimo patrimonial a descoberto decorrem, em sua maioria, de dinheiro em espécie de titularidade da Recorrente, havido desde o ano-calendário de 1994, não comprova referida alegação por qualquer meio.

Após o início dos procedimentos de fiscalização, a Recorrente apresentou declarações de ajuste anual para os anos-calendário sob análise, corroborando o fato de que, em conformidade com as regras pertinentes à obrigatoriedade de entrega de declaração de ajuste anual vigentes à época, deveria a Recorrente ter apresentado declarações de ajuste anual em razão dos valores de bens e direitos de sua titularidade.

A apresentação de declarações de ajuste anual em atraso não são suficientes para corroborar a alegação da Recorrente de que não houve acréscimo patrimonial a descoberto, visto que desacompanhada de provas que convalidem as declarações.

Já com relação à exigência de multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes é reiterada no sentido de que a referida multa deve incidir sobre o imposto apurado na declaração apresentada espontaneamente e antes do início de procedimento de ofício, não cabendo sua exigência concomitante e sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício.

Sobre o imposto lançado de ofício, aplica-se a multa prevista no artigo 4º da Lei 8.218/91, alterado pelo artigo 44 da Lei 9.430/96:

> *"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*
>
> *(...)"*

Não podem coexistir duas penalidades sobre a mesma base de cálculo, devendo assim, ser cancelada a multa exigida em razão da falta de entrega das declarações de ajuste anual.

Por fim, a multa de ofício qualificada em razão de evidente intuito de fraude somente é justificada nas hipóteses previstas no inciso II, do artigo 44 da Lei 9.430/96, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64:

> *"Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*
>
> *I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*
>
> *II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*
>
> *Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*
>
> *Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."*

Pela análise das declarações extemporâneas da Recorrente apresentadas somente após o início da autuação fiscal, verifica-se que reiteradamente descumpriu obrigação de entrega de declarações de ajuste anual, em razão do saldo de bens declarado pela Recorrente relativamente a cada exercício.

A Súmula 1ºCC nº 14 expressa que: "*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*"

No caso sob análise, necessário analisar se a reiterada omissão da Recorrente em apresentar declarações de ajuste anual representa hipótese de qualificação da multa de ofício ao ser cumulada com omissão de rendimentos.

Considerando a inexistência de provas incisivas no sentido de justificar a qualificação da multa de ofício, além da produção pela própria Recorrente de declarações de

ajuste anual extemporâneas, contribuindo com a fiscalização, não deve prosperar a multa qualificada constituída pelo lançamento de ofício.

Em face do exposto, conheço do recurso voluntário e dou provimento parcial ao recurso, para afastar o lançamento dos anos subseqüentes ao ano-calendário de 1995, exclusive, para afastar a exigência de multa por atraso da entrega da declaração e para afastar a qualificação da multa por evidente intuito de fraude, mantendo, assim, o lançamento, exclusivamente, com relação ao ano-calendário de 1995 cominado por multa de ofício.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2008.

Carlos Nogueira Nicacio

Voto Vencedor

Conselheira Valéria Pestana Marques, Redatora-Designada

Não obstante o entendimento do nobre relator que, após apreciar o recurso voluntário interposto, encaminhou seu voto no sentido de que fosse acolhida, quando da apuração de acréscimo patrimonial a descoberto da contribuinte, a utilização de sobras verificadas pelo Fisco no final de um ano-calendário para o ano seguinte, dele discordo, com a *permissa vênia*, pela razões que passo a seguir a expor.

Preliminarmente, é de se observar que a metodologia utilizada pelo agente fiscal, no que tange ao Auto de Infração guerreado, está embasada na apuração da infração tributária denominada "acréscimo patrimonial a descoberto" - uma das formas colocadas à disposição do Fisco para detectar omissão de rendimentos.

Em tal situação, edifica-se uma presunção legal do tipo condicional ou relativa - *juris tantum* - que embora estabelecida em lei não tem caráter absoluto de verdade, impondo ao contribuinte demonstrar a origem dos rendimentos determinantes do seu descompasso patrimonial.

Sobre o tema é pacífica e mansa a jurisprudência deste Colegiado de que, quando do levantamento do fluxo das ORIGENS e das APLICAÇÕES dos recursos do fiscalizado pela autoridade lançadora sejam "sobras" eventualmente levantadas em determinado mês transferidas para mês subsequente.

Todavia, em face da inexistência de previsão legal para que pessoas físicas mantenham escrituração contábil, na qual conste assentada e comprovada a disponibilidades de recursos, concomitantemente com a obrigatoriedade de apresentação de declarações anuais de rendas ao Fisco pelas referidas pessoas físicas, só restaria a possibilidade de consignar as "sobras" eventualmente verificadas em dezembro de cada ano na Declaração de Bens e Direitos, Dívidas e Ônus Reais do contribuinte.

E isto se daria por meio da discriminação, na referida Declaração de Bens, da existência de disponibilidades a favor do autuado, em 31/12, sob formas diversas, tais como saldos de aplicações financeiras ou créditos junto a terceiros.

Se assim não for, só resta considerar tais importâncias como renda consumida.

Isto posto, **voto** no sentido de manter a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto não só no ano-calendário de 1995, mas também nos anos-calendários de 1997 e 1998, haja vista que não acato o transporte entre exercícios das sobras de recursos apuradas em fluxo de caixa.

Expresso, por fim, minha total concordância quanto as razões de mérito do voto vencido, no concernente à desqualificação da multa de ofício e à exclusão da exigência da multa aplicada pelo atraso na entrega de declaração de rendas.

Brasília/DF, Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2008.

Valéria Pestana Marques