



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

Processo nº. : 13830.000929/99-30

Recurso nº. : 130.388

Matéria : IRPF – EXS.: 1997 e 1998

Recorrente : KELLYN ROBERT DELGADO D'ÁVILA

Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP

Sessão de : 05 DE NOVEMBRO DE 2002

Acórdão nº. : 102-45.788

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO NÃO COMPROVADO - DOAÇÕES EM ESPÉCIE QUE DEVEM SER ACEITAS COMO DISPONIBILIDADE - A efetividade das doações em espécie está comprovada, face aos dados contidos nas declarações de ajuste do doador e do donatário e corroborados pelas escrituras públicas de compra e venda de imóveis, ponto de partida da investigação fiscal. Trata-se de prova indiciária, de reconhecida fragilidade, mas que não logrou ser desmentida pelo fisco. Não pode este amparar-se na simples recusa do Recorrente, por estranhável que seja, em prestar esclarecimentos sobre fatos cuja responsabilidade legal cabe a terceiro, mesmo sendo este terceiro seu pai.

MULTA ISOLADA - IMPOSTO RECOLHIDO - A inexistência de crédito tributário, via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante da regra expressa do art. 138, além de manifesta incompatibilidade com os art. 97 e 113, todos do CTN. Acórdão nº 104-18.653 e outros precedentes deste Conselho.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KELLYN ROBERT DELGADO D'ÁVILA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka que negava provimento em relação à multa isolada do artigo 44, § único da Lei 9.430/96.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, VALMIR SANDRI, CÉSAR BENEDITO SANTA RITA PITANGA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 13830.000929/99-30

Acórdão nº. : 102-45.788

Recurso nº. : 130.388

Recorrente : KELLVYN ROBERT DELGADO D'ÁVILA

R E L A T Ó R I O

KELLVYN ROBERT DELGADO D'ÁVILA, já qualificado nos autos, responde pelo auto de infração a fls.110 que lhe atribui, nos exercícios de 1997 e 1998, omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto e falta de recolhimento de IRPF devido a título de carnê-leão, este sujeito a multa isolada, tudo conforme valores e fundamentos legais ali descritos e complementados pelos quadros demonstrativos de fls. 119 e 120 e pelo Termo de Retificação de fls.118. Neste se esclarece que o auto originário foi retificado em cumprimento a diligência ordenada pela Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto.

Segundo se lê nos autos, o acréscimo patrimonial foi caracterizado porque a origem alegada pelo autuado para pagamento do preço de imóveis em escrituras públicas – doação de numerário por seu pai – foi desconsiderada pelo autuante por não estar devidamente provada.

Em impugnação (fls.128), o autuado, em síntese, suscitou nulidade por indevida inovação do lançamento após a impugnação, por falta de autorização para reabertura da fiscalização, por cerceamento de direito de defesa diante da dúvida sobre o que deve ser contestado e por incompetência do Auditor Fiscal em inovar quanto à multa isolada. No mérito, atacou a apuração mensal do acréscimo patrimonial a descoberto e apontou equívocos na apuração, em especial na descaracterização das doações em dinheiro feitas por seu pai. Alegou que nos negócios entre pai e filho predomina a informalidade, conforme jurisprudência citada, e que a doação consta das declarações de ajuste de ambos. Investiu, ainda, contra a inclusão, como dispêndios, do ITBI referente aos negócios imobiliários sem a identificação de quem o tenha pago.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13830.000929/99-30
Acórdão nº. : 102-45.788

A Delegada de Julgamento proferiu decisão (fls. 184) pela procedência da ação fiscal. Seus fundamentos, em síntese: a) o primeiro auto de infração não continua pendente de julgamento pois foi substituído; b) a retificação do auto de infração foi feita em cumprimento à diligência da DRJ com lavratura de mandado de procedimento fiscal; c) a multa isolada deixou de ser aplicada após vigente o atual RIR e cumpre à autoridade lançadora aplicar corretamente a legislação para não prejudicar o contribuinte; d) as escrituras públicas indicam que o ITBI foi pago pelo impugnante.

Com relação ao mérito: acréscimo patrimonial a descoberto - discorreu sobre a legislação de regência para justificar a apuração mensal para concluir que a informalidade dos negócios entre pai e filho não exime o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações e que a declaração do IRPF prova a declaração mas não o fato declarado; multa isolada – entendeu ser ela cabível pois o impugnante confessou não haver efetuado pagamento a título de carnê-leão

Garantida a instância pelo arrolamento a fls. 237, renova o autuado em seu recurso (fls. 211) os argumentos anteriormente expendidos.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13830.000929/99-30
Acórdão nº. : 102-45.788

V O T O

Conselheiro LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, Relator

Conheço do recurso por preenchidas as condições de admissibilidade.

Entendo que, no mérito, assiste razão ao Recorrente, pelo que deixo de examinar as preliminares suscitadas, atento ao disposto no art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

Acréscimo patrimonial a descoberto

O art. 39, XV, do RIR vigente, consolidando a legislação de regência, proclama não serem rendimentos tributáveis o valor dos bens adquiridos por doação ou herança. Normas complementares interpretam esta disposição, para abrigar na isenção a doação por adiantamento de legítima (IN-SRF nº 15/2001) e a recebida em espécie (Boletim Central SRF 59/89, item 1.5.).

Na hipótese dos autos, tanto o doador, quanto o donatário (o Recorrente) adotaram, em princípio, o procedimento correto para esses casos: fizeram constar das respectivas declarações de ajuste as quantias disponibilizadas e recebidas.

Mas, colocada a dúvida sobre a existência de doações, como deveria proceder o fisco? E quais as consequências jurídicas da fraude porventura ocorrida e sobre quem recairiam?

O Manual Perguntas e Respostas da Secretaria da Receita Federal (exercício de 1998, pergunta nº 363) orienta os contribuintes a respeito, *verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13830.000929/99-30
Acórdão nº. : 102-45.788

"A doação efetuada em dinheiro não caracteriza alienação para efeito de apuração de ganho de capital]; contudo, o doador terá que comprovar a doação, bem como a disponibilidade econômico-financeira para tal liberalidade."(grifei).

Ao focar na pessoa do doador a investigação sobre a idoneidade da doação, a orientação da SRF está coerente com a natureza do instituto, tal como disciplinado no Código Civil. A doação é um contrato unilateral, na medida em que tão-só o doador contrai obrigações. O donatário, a quem apenas cumpre aceitar a liberalidade, não pode ser chamado a responder pela idoneidade do doador.

Na espécie, o doador, pai do Recorrente, não foi em nenhum momento intimado a prestar esclarecimentos. É certo: num esforço para colaborar com o fisco, poderia o Recorrente tê-lo feito, gestionando junto ao pai na coleta e apresentação dos documentos necessários. No entanto, se o fizesse, não seria porque a tanto estivesse legalmente obrigado, daí não se justificar, do ponto de vista estritamente legal, ressalte-se, a estranheza do julgador quanto à resistência do ora Recorrente em apresentar provas da doação.

Tampouco se justifica a estranheza do julgador quanto à circunstância excepcional de doações de elevadas quantias ter sido feita em dinheiro, pois as escrituras de compra e venda dos imóveis consignam que os preços, cujo montante foi doado ao Recorrente, foram pagos em espécie (fls.15, 17 e 18, verso).

Entendo que a efetividade das doações está comprovada, face aos dados contidos nas declarações de ajuste do doador e do donatário e corroborados pelas escrituras públicas de compra e venda de imóveis, ponto de partida da investigação fiscal.

Trata-se de prova indiciária, de reconhecida fragilidade, mas que não logrou ser desmentida pelo fisco. Não pode este amparar-se na simples recusa



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

Processo nº.: 13830.000929/99-30

Acórdão nº.: 102-45.788

do Recorrente, por estranhável que seja, em prestar esclarecimentos sobre fatos cuja responsabilidade legal cabe a terceiro, mesmo sendo este seu pai.

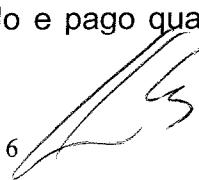
Caberia aprofundar a investigação na pessoa do pai do Recorrente para perquirir sobre a eventual ausência de capacidade econômico-financeira para tal liberalidade. Não obstante suas declarações de ajuste acostadas aos autos pareçam indicar o contrário, tão-só uma apuração com base em fluxo de caixa poderia conduzir a uma resposta conclusiva. Mas uma vez comprovada tal incapacidade e detectado acréscimo patrimonial a descoberto, a respectiva omissão de receita deveria ser imputada obviamente ao doador.

Por conseguinte, aceitando-se como válidas as doações alegadas pelo Recorrente, não há de se cogitar de acréscimo patrimonial a descoberto, uma vez que as aquisições dos imóveis em foco encontram suporte nas quantias doadas.

Multa isolada

Malgrado o argumento apresentado pelo Recorrente para eximir-se da multa isolada aplicada com base no art.44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96 beirar o risível – caberia ao fisco provar aquilo por ele já consignado na declaração de ajuste, que os rendimentos sujeitos ao carnê-leão foram efetivamente recebidos de pessoas físicas – não há como deixar de estender-lhe a solução reiteradamente adotada pela jurisprudência deste Conselho em casos idênticos, visto tratar-se aqui de matéria de direito para a qual, no formalismo moderado do processo administrativo fiscal, é irrelevante tenha sido ferida nas peças de defesa.

Reporto-me em especial aos Acórdãos nº 102-44.200, 103-20.931 e 104-18.653, todos na linha de afastar a aplicação da multa sob commento em situações como a dos autos, em que o imposto sobre os rendimentos sujeitos a recolhimento mensal somente foi apurado e pago quando da declaração de ajuste anual. Trazem eles a seguinte ementa:



6



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 13830.000929/99-30

Acórdão nº.: 102-45.788

"Acórdão 102-44.200:

A multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 97, V, combinado com artigo 113, ambos, do Código Tributário Nacional.

Acórdão 103-20.931:

MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CABIMENTO - A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência de seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal.

Acórdão 104-18.653:

MULTA ISOLADA - IMPOSTO RECOLHIDO - A inexistência de crédito tributário, via cumprimento da obrigação antes do procedimento fiscal, torna incabível a multa de ofício isolada diante da regra expressa do art. 138, além de manifesta incompatibilidade com os art. 97 e 113, todos do CTN.”

No acórdão da 2^a Câmara, o relator designado, Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, coteja a norma legal com as disposições hierarquicamente superiores do Código Tributário Nacional para concluir, *verbis*:

“Entendo, ainda, que tal multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, colide frontalmente com a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional. Isto porque, o artigo 97, V, que confere à lei fixar penalidades, deve ser interpretado em consonância com os demais dispositivos do Código, notadamente o artigo 113, que preconiza:

ART.113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.



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

Processo nº. : 13830.000929/99-30

Acórdão nº. : 102-45.788

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

O parágrafo 1º da regra supra, estabelece duas obrigações de dar, quais sejam: (i) a de pagar (dar) tributo; e (ii) a de pagar (dar) penalidade pecuniária, esta corolário da transformação da obrigação de fazer acessória em obrigação de dar no que tange à penalidade pecuniária (parágrafo 3º).

Entendo que, diante da regra supra, somente é possível às autoridades administrativas exigirem a obrigação principal de pagar (dar) penalidade pecuniária isolada, a multa isolada, no caso de inadimplência do contribuinte em relação à obrigação (de fazer ou não fazer) acessória. É que a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação acessória é autônoma, não é acessório da obrigação em comento. Explicando melhor, quando alguém descumpre uma obrigação acessória está obrigado a pagar uma penalidade pecuniária prevista em lei, “convertendo-se a obrigação de fazer em obrigação de dar”, nas palavras de Maria Helena Diniz (Ob. Cit. p. 89), relativamente àquela penalidade, que neste momento é isolada da própria prestação de fazer, cujo cumprimento pode ser ainda exigido ou não, na forma da lei.

Impossível é a cobrança isolada de multa por infração à obrigação (de dar) principal de pagar tributo, na medida em que neste caso a multa é sempre acessória, e pressupõe sempre o não pagamento do tributo.

Com efeito, concluir em sentido contrário importa, nas palavras do Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, relator do acórdão da 3ª Câmara, em descharacterizar o pressuposto básico da multa de lançamento de ofício e criar um fato híbrido entre pagamento e não pagamento.

Antecipo-me a eventuais críticas para ressaltar: não se trata aqui de proclamar a constitucionalidade da disposição em foco por estar contida em lei



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13830.000929/99-30
Acórdão nº. : 102-45.788

ordinária colidente com disposições de lei complementar. Trata-se, sim, de interpretá-la de forma sistemática, em harmonia com o ordenamento jurídico onde está inserida, do qual, a toda evidência, faz parte e deve ser incluída até mesmo (e principalmente) a Constituição, bem assim as leis complementares dela decorrentes.

GILMAR FERREIRA MENDES recorre aos princípios constitucionais da legalidade e da proporcionalidade e associa-os para cunhar o princípio da reserva legal proporcional. Atento a esse princípio, deve o operador do Direito afastar a aplicação da lei, quando esta resultar não equânime ou inadequada ao caso concreto.

Não se quer, por conseguinte, afastar por completo a aplicação da multa isolada. Será ela pertinente quando a autoridade tributária, valendo-se da prerrogativa de fiscalizar o contribuinte no próprio ano-calendário (RIR/99, art. 907, parágrafo único), detectar a falta de recolhimento mensal. Aí a multa terá lugar, mesmo que futuramente não venha o autuado a apurar imposto a pagar na declaração de ajuste. Importante é que, no momento da cominação, seja constatado um valor tributável e a falta do pagamento devido.

Duvidosa também a pretensão de eximir-se da multa isolada exercida pela pessoa jurídica que tenha espontaneamente optado por pagar o imposto, em cada mês, sobre base de cálculo estimada (Lei 9.430/96, art. 2º) e inadimplido com os pagamentos. Esta matéria específica está ainda hoje em discussão na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Tais as razões, voto por considerar prejudicadas as preliminares e, no mérito, por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de novembro de 2002.

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES