



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Recurso nº. : 117.759
Matéria : IRPF - Exs: 1992 e 1993
Recorrente : GERALDO VILELA COUTO
Recorrida : DRJ em BRASÍLIA - DF
Sessão de : 07 de dezembro de 1999
Acórdão nº. : 104-17.278

IRPF - DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - FLUXO DE CAIXA - 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.

UFIR - UNIDADE FISCAL DE REFERÊNCIA - A publicação da Lei nº 8.383, de 30/12/91, no DOU de 31/12/91, em nada infringiu as normas legais. Sendo a UFIR um mero fator de correção monetária, não está sujeita aos princípios da anterioridade e irretroatividade, portanto, aplicáveis seus dispositivos a partir de 01/01/92.

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.

Preliminar rejeitada.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GERALDO VILELA COUTO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JAN 2000

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. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278
Recurso nº. : 117.759
Recorrente : GERALDO VILELA COUTO

RELATÓRIO

GERALDO VILELA COUTO, contribuinte inscrito no CPF/MF 144.826.061-20, residente e domiciliado na cidade de Brasília - Distrito Federal, à QL 06 Cj 06 - Casa 18 - Lago Sul, jurisdicionado à DRF em Brasília - DF, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 130/140, prolatada pela DRJ em Brasília - DF, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 145/161.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 14/01/97, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/19, com ciência em 15/01/97, exigindo-se o recolhimento de crédito tributário no valor total de 723.599,89 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% (art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96) e dos juros de mora de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1992 e 1993, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1991 e 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

Da ação fiscal resultou a constatação de omissão de rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, referente a "dinheiro em aplicação financeira" com saldo em 31/12/91, no valor de Cr\$ 1.000.000.000,00 e "dinheiro em caixa e aplicações financeiras", com saldo em 31/12/92, no valor de 1.603.947,89 UFIRs, conforme constam nas declarações de bens do contribuinte e extratos bancários apresentados pelo mesmo, cujos valores não foram comprovados a sua origem, quando solicitada nos Termos de 23/05/96 e 23/08/96, em anexo, gerando assim, acréscimos patrimoniais a descoberto nos meses de dezembro dos respectivos exercícios financeiros. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, e 8º da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90; artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90 e artigo 3º, inciso I da Lei n.º 8.023/90.

Em sua peça impugnatória de fls. 114/126, apresentada, tempestivamente, em 13/02/97, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que em preliminar argüi a decadência do direito de fazer o lançamento relativo ao ano-base de 1991;
- que se eventualmente for ultrapassada a preliminar, deve ser considerada a impossibilidade de aplicar a UEIR aos fatos geradores de obrigação ocorridas antes da sua criação;
- que o auto de infração traz ao enquadramento legal a Lei n.º 8.383/91, cujos dispositivos não podem ter efeito retrooperante, pois, editada em 30/12/91 passou a



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

ter efeito a partir de 01/01/92, daí não poder alcançar os fatos geradores ocorridos antes da sua entrada em vigência;

- que tem que se considerar ainda a impossibilidade de se dar efeito retroativo às disposições da Lei n.º 8.177, de 01/03/91, da Lei n.º 8.218, de 30/12/91, bem assim da Lei n.º 9.069/96, em face da ocorrência dos fatos geradores serem do ano-base de 1991, em respeito ao direito adquirido, que é uma garantia constitucional;

- que quanto à multa aplicada e aos juros de mora capitulados na Lei n.º 8.218/91 não se prestam à incidência sobre o impugnante, pois, essa Lei, em seu art. 3º, criou a multa de mora em escala progressiva, e a incidência de juros de mora;

- que outro fundamento que inadmite a tributação sobre o "dinheiro em aplicação financeira" e sobre o "dinheiro em caixa e aplicações financeiras" que o impugnante fez declarações/IRPF nos anos-base de 1991 e 1992, sobre cujos valores declarados o impugnante fez os recolhimentos devidos conforme comprovantes apresentados;

- que o auto de infração fez nova tributação dessas rubricas ao fundamento de que os "valores não foram comprovados a sua origem quando solicitada" e que "gerando assim, acréscimos patrimoniais a descoberto nos meses de dezembro";

- que a tributação incidu sobre as rubricas declaradas pelo impugnante além dos extratos bancários que apresentou ao fisco quando solicitado, mas não podem se constituir como prova de omissão de rendimento e não caracterizam, por si só, disponibilidade econômica de renda e proventos, nem podem ser tomadas como valores representativos de acréscimos patrimoniais;



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

- que não ficou comprovado o indício de sinal exterior de riqueza, conforme quer a Lei n.º 8.021/90, art. 6º, caracterizado por realização de gastos incompatíveis com a renda do impugnante, não havendo como manter o arbitramento com base em depósitos e aplicações financeiras, cuja origem não foi comprovada pelo impugnante;

- que seja acolhida a preliminar de decadência, para julgar extinto o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-base de 1991;

- que sendo ultrapassado o pedido anterior, que seja julgada procedente a presente impugnação, para declarar como inaplicável a conversão dos valores em UFIR, criada após ou depois da ocorrência dos fatos geradores do ano-base de 1991;

- que seja julgada procedente a impugnação quanto ao afastamento da multa de 75%, em face da impossibilidade de dar-se efeito retroativo a Lei 9.430/96, art. 44, inciso I.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o crédito tributário está devidamente constituído, já que entre a data da entrega da declaração de 1992, ano-base de 1991 e a data da lavratura do auto de infração não foi decorrido o prazo decadencial dos cinco anos;

- que quanto à discussão sobre inconstitucionalidade de tal previsão legal e da não instituição da UFIR, enquanto indexador de tributos, por Lei Complementar, declinaremos da competência ao órgão apropriado, ou seja, o Poder Judiciário;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.000463/97-57
Acórdão n.º : 104-17.278

- que da mesma forma, não será objeto de discussão em sede administrativa a vigência das Leis n.º 8.177/91 e 8.218/91, mormente porque tratam de juros de mora e multas, não definindo novas hipóteses de incidência, nem criando ou majorando tributos, situação em que estariam constitucionalmente impedidas de incidir sobre fatos ocorridos no ano de 1991;

- que a Lei n.º 9.430/96, que reduziu o percentual de multa a 75%, tem aplicação retroativa a atos ou fatos pretéritos não definitivamente julgados, quando em benefício do contribuinte;

- que observamos que a tributação não se deu exclusivamente sobre depósitos e aplicações financeiras, retiradas de extratos bancários, como alega o impugnante, mas sobre as disponibilidades constantes de sua própria declaração de bens, estando assim perfeitamente amparada pelo comando da lei;

- que como o impugnante não efetuou o recolhimento mês a mês, perdeu a oportunidade de sanear tal falta ao não oferecer os rendimentos à tributação por ocasião da entrega da declaração de ajuste relativa aos exercícios de 1991/1995. Há que se aplicar, no caso vertente, o art. 1º, , "a" da IN SRF n.º 46/97;

- que relativamente ao exercício de 1991, ano-base de 1992, a aplicação da IN SRF 46/97 resultou em imposto devido de 346.382,90 UFIR, maior, portanto que aquele apurado no auto de infração de 318.273,29 UFIR;

- que assim sendo, para evitar-se o agravamento da exigência, mantém-se o valor do imposto devido de 318.273,29 UFIR, conforme o apurado no auto de infração;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.000463/97-57
Acórdão n.º : 104-17.278

- que há que se observar ainda que no cálculo do IRPF devido houve um equívoco, a favor do contribuinte. Ao lançar a base de cálculo declarada no Demonstrativo de apuração de fls. 03, o fiscal consignou o montante de 10.882,78 UFIR - retirado do campo 02 da declaração de rendimentos de fls. 101 - desconsiderando o resultado da atividade rural, quando o correto seria tomar por base o valor total da base de cálculo, qual seja, o valor indicado no campo 14 (21.174,06 UFIR). Em razão disto, será enviada representação à autoridade lançadora para fins de lavratura do auto de infração complementar da diferença de imposto não exigida, no montante de R\$ 2.343,32.

A ementa que consubstancia a decisão singular é a seguinte:

**“IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.
EXERCÍCIOS DE 1992/1993.
ANO-BASE 1991
ANO-CALENDÁRIO 1992**

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

. Tributam-se, mensalmente, como rendimentos omitidos, os acréscimos patrimoniais a descoberto, caracterizado por sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda auferida e não declarada.

IMPOSTO DEVIDO SOB A FORMA DE RECOLHIMENTO MENSAL, NÃO PAGO.

. O imposto de renda das pessoas físicas devido sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão), não pago, sujeita-se à cobrança na forma disciplinada pela IN SRF n.º 46/97.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Cientificado da decisão em 14/04/98, conforme Termo constante às fls. 143/144, e, com ela não se conformando, o interessado interpôs, a princípio, fora do tempo hábil (05/06/98), o recurso voluntário de fls. 145/161, no qual se reporta as mesmas razões expendidas na fase impugnatória.



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

Consta às fls. 164, o Termo de Perempção, em razão do transcurso do prazo regulamentar para apresentação de recurso voluntário.

Consta às fls. 172, cópia da decisão da Justiça Federal, deferindo a liminar para suspender a exigibilidade do depósito prévio de 30% do crédito tributário para interpor recurso voluntário para o Conselho de Contribuintes.

Em 28 de julho de 1998, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. André Alvin de Paula Rizzo, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, apresenta às fls. 182/184, as contra-razões ao recurso voluntário.

Na Sessão de 13 de abril de 1999, os Membros da Quarta Câmara, por unanimidade de votos, resolvem converter o julgamento em diligência, para que a repartição de origem se manifeste sobre a data de protocolização do recurso voluntário.

Em 30/06/99, a DRF em Brasília - DF, se manifesta sobre o solicitado, conforme se constata às fls. 212.

É o Relatório.





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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Estão em julgamento duas questões: a preliminar pela qual o recorrente pretende ver declarada a decadência do direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1992, e outra relativa ao mérito da exigência, denominada omissão de rendimentos.

Não colhe a preliminar de decadência, ao argumento de que em decorrência da demanda de tempo havida entre a data base do fato gerador do lançamento tributário, relativo ao exercício de 1992, ano-base de 1991, e a data de autuação e ciência do contribuinte, houvesse decorridos mais de cinco anos. Senão vejamos:

É entendimento deste relator que o Imposto de Renda é um tributo sujeito a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipado para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (art. 173, § único do CTN).



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

Concordo, também, que a decadência sempre foi um assunto polêmico neste Conselho de Contribuintes, existem diversas correntes conflitantes, uns entendem que o lançamento é por homologação; outros entendem que o lançamento é por declaração e alguns entendem que o lançamento é misto (Ac. CSRF/01-02.403).

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

.....

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

Se



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Da mesma forma há tributos, como é o caso do imposto de renda pessoa física, em questão, que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após 5(cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso de contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos), se aquela se der após esta data.

Sem dúvida alguma, no presente lançamento, a exigência relativa ao exercício de 1992, ano-base de 1991, não se deu fora do prazo quinquenal previsto na legislação aplicável, posto que o suplicante apresentou a sua declaração do imposto de renda pessoa física, relativo ao exercício de 1992, em 11/05/92; e a exigência foi formalizada em 14/01/97, com ciência, em 15/01/97.

É de se esclarecer que quando o contribuinte apresenta declaração de rendimentos, a contagem do prazo quinquenal para efeito da constituição de crédito tributário deve ser feita entre a data da entrega da declaração de rendimentos e a ciência da lavratura do auto de infração.

Assim, a Secretaria da Receita Federal, através dos seus agentes, tinha até 11/05/97 para proceder o lançamento; como o suplicante tomou ciência do lançamento em 15/01/97, não havia transcorrido o prazo decadencial.



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

Quanto a discussão de mérito o mesmo 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).

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.



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10166.000463/97-57
Acórdão n.º : 104-17.278

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.

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).





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

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.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que 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 comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada 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 reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

Nesta fase conclusiva do meu voto, cabe tecer alguns comentários sobre a aplicação da penalidade e dos acréscimos legais.

Entende-se como procedimento fiscal a ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235/72. Em sintonia com o disposto no artigo 138,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

parágrafo único do CTN, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa "ou" na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do CTN, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, "qualquer procedimento administrativo" relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235/72.

O entendimento aqui esposado é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em "Prática de Direito Tributário", pág. 220:

"O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;
2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

.....
A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões."

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em "Processo Administrativo Tributário", 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

"Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação.

.....
Mas, retomando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal ...".

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável. A falta ou insuficiência de recolhimento do



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-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.

Quanto a indexação pela UNIDADE FISCAL DE REFERÊNCIA - UFIR, tem-se que a publicação da Lei nº 8.383, de 30/12/91, no DOU de 31/12/91 em nada infringiu as normas legais. Sendo a UFIR um mero fator de correção monetária, não está sujeita aos princípios da anterioridade e irretroatividade, portanto, aplicáveis seus dispositivos a partir de 01/01/92.

Quanto a exclusão dos juros moratórios, também não prospera os argumentos do recorrente, pois os juros de mora são devidos desde o momento do vencimento da obrigação tributária até o seu respectivo pagamento, nos percentuais previstos nas normas de regência sobre o assunto.

No presente caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

"Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978, 3ª Ed. pág 26:

"... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."

Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO', Forense, 1981, 9ª ed. pags 165/166, preleciona:

"Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo."

.....
"Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade."

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exeqüível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer



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

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: tributar a omissão de rendimentos, já que o suplicante não apresenta nenhum dado concreto que pudessem invalidar tal procedimento.

No Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-offício do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam redutivamente nos resultados da cobrança de tributos.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere ao cálculo da omissão de rendimentos.

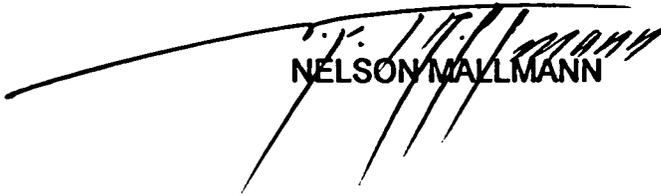


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.000463/97-57
Acórdão nº. : 104-17.278

À vista do exposto e por ser de justiça, meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 1999.


NELSON MALLMANN