



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Recurso nº. : 131.637
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997 a 1999
Recorrente : FRANCISCO MESSIAS CAMELI
Recorrida : SEGUNDA TURMA DA DRJ em BELÉM - PA
Sessão de : 19 de março de 2003
Acórdão nº. : 104-19.268

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO – O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física, devido no ajuste anual, decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL – LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida 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.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL – FLUXO FINANCEIRO – SOBRAS DE RECURSOS – APROVEITAMENTO DE RECURSOS - As sobras de recursos apurados em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - LANÇAMENTO COM BASE EM VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS – EMISSÃO DE CHEQUES – FLUXO DE CAIXA – Na apuração de omissão de rendimentos, através da elaboração do fluxo de caixa, efetuado com base em cheques emitidos é imprescindível que seja identificado à utilização dos valores como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, a emissão de cheques não constitui fato gerador do imposto de renda, pois não caracteriza disponibilidade econômica de renda e proventos. Assim, se a fiscalização procedeu à identificação dos gastos representados pelos cheques emitidos ou saques de conta bancária é legítima a sua imputação como aplicações no fluxo de caixa.

LUCROS DISTRIBUÍDOS – DISTRIBUIÇÃO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Somente pode ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

distribuído, com isenção do imposto de renda, valor maior que o lucro presumido do período quando se comprovar que o lucro contábil excedeu o presumido, mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com observância da legislação comercial.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - O custo da construção de casas ou edifícios deve ser comprovado através de notas fiscais de aquisição de materiais, recibos/notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos junto aos órgãos controladores. A falta ou insuficiência da comprovação autoriza o arbitramento com base nas tabelas divulgadas pelo SINDUSCON. O arbitramento é medida extrema para os casos de falta dos valores despendidos na construção, ou quando insuficientes, porém se o contribuinte declara determinado valor e o comprova com documentos referentes a aquisição de materiais e pagamento de mão de obra, cabe à fiscalização provar com base na planta, no memorial descritivo e através de verificação da obra que não são suficientes para realização do empreendimento. A declaração de rendimentos acompanhada das comprovações quando solicitadas faz prova a favor do contribuinte, e no caso de construção inverte-se o ônus da prova quando a autoridade julgar o valor declarado insuficiente.

CRÉSCIMOS LEGAIS – JUROS – O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminar de decadência rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRANCISCO MESSIAS CAMELI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária os valores

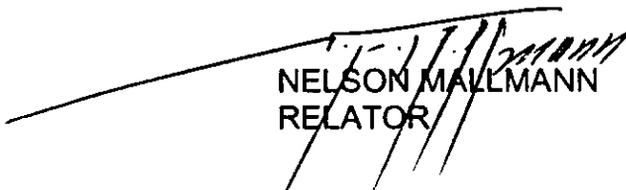


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

dos custos de construção arbitrados com base na tabela do SINDUSCON, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


REMIS ALMEIDA ESTOL
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268
Recurso nº. : 131.637
Recorrente : FRANCISCO MESSIAS CAMELI

RELATÓRIO

FRANCISCO MESSIAS CAMELI, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 224.854.492-87, residente e domiciliado na cidade Manaus, Estado do Amazonas, a Av. Efigênio Sales, n.º 1980 – condomínio Monte Líbano, Bairro Aleixo, jurisdicionado a DRF em Manaus - AM, inconformado com a decisão de fls. 1060/1074, prolatada pela Segunda Turma da DRJ em Belém - AM, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1077/1089.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 25/10/01, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 1016/1023, com ciência, em 29/10/01, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 538.338,26 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1997 a 1999, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1996 a 1997.

A autuação fiscal decorre da constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS ATRIBUÍDOS A SÓCIOS DE EMPRESAS LUCRO (REAL, ARBITRADO OU PRESUMIDO) DISTRIBUÍDO A SÓCIO OU ACIONISTA EXCEDENTE AO ESCRITURADO – Rendimentos pagos ao sócio a título de lucros pela empresa Conave Comércio e Navegação Ltda submetida ao regime de tributação com base no Lucro Presumido, tributável por exceder o valor escriturado, nos termos do artigo 51 e parágrafos da Instrução Normativa SRF nº 11/96. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 10, da Lei nº 9.249, de 1995; e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995.

2 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovado, cujos valores foram apurados por meio das planilhas “DEMONSTRATIVO MENSAL DE EVOLUÇÃO PATRIMONIAL (apurada de forma mensal, através de fluxo de caixa). Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal, autores do lançamento do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 988/1015, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a ação fiscal foi iniciada em decorrência de requisição do Ministério Público Federal no Estado do Acre;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

- que o Ministério Público Federal remeteu à Secretaria da Receita Federal cópia dos extratos bancários do contribuinte recebidos da CPI do Narcotráfico, relativos ao Banco do Brasil, Agência 1219-X, conta nº 13.250-0 (fls. 12/13);

- que o acesso aos extratos e documentos bancários da conta supra mencionada, está amparado pela decisão proferida pela Justiça Federal de 1ª Instância no Estado do Acre (fls. 14/16) e despacho judicial constante à fls. 44;

- que da análise dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte e da documentação apresentada, constatamos a existência de uma construção residencial, cujo período, conforme informado pelo contribuinte, foi de setembro de 1993 a maio de 1998, a qual não consta no quadro de Declarações de Bens e Direitos, das Declarações de Ajuste Anual referentes ao período fiscalizado. Este fato foi objeto de Representação Fiscal para Fins Penais conforme registrado sob o nº 10283.011599/00-41 e protocolado no dia 20/12/00 na Delegacia da Receita Federal em Manaus;

- que o contribuinte foi intimado a comprovar a origem dos depósitos/créditos lançados em sua conta bancária nos anos de 1997 e 1998. Atendendo a solicitação apresentou respostas datadas de 23/02/01 (fls. 209/259) e 09/02/01 (fls. 264/290) com a documentação comprobatória;

- que houve distribuição de lucros ao Sr. Francisco Messias Cameli pela empresa Conave Comércio e Navegação Ltda, excedente ao valor escriturado conforme relatado posteriormente no item 1 de Infrações Apuradas;

- que nas planilhas a origem dos recursos foram representados pela soma dos rendimentos a título de pró-labore recebidos mês a mês, distribuição de lucros pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Conave Comércio e Navegação Ltda, bem assim os valores provenientes de saldos bancários;

- que nas planilhas as aplicações são representados pelos dispêndios, ou seja, representados pela soma dos valores desembolsados, mês a mês, tais como imposto de renda retido na fonte, tributos federais, tributos estaduais e municipais, cartões de crédito, juros Banco do Brasil, pagamento de água, construção da casa no condomínio Monte Líbano, dispêndios e aplicações com cheques comprovados, pagamento ao condomínio Monte Líbano, aquisição de cotas de capital e saldos bancários;

- que os valores relativos à construção do imóvel residencial no Condomínio Monte Líbano situado na Av. Efigênio Sales, nº 1960, Bairro Aleixo, Manaus – AM, calculados com base nos valores de CUB (Custo Unitário Básico) informados pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Amazonas – Sinduscon-AM, para construção residencial H01, 3 quartos padrão de acabamento Alto, diminuídos do valor informado pelo contribuinte (R\$ 9.649,12).

Em sua peça impugnatória de fls. 1032/1049, apresentada, tempestivamente, em 23/11/01, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que, em preliminar, é de suscitar a decadência para os fatos geradores ocorridos até outubro de 1996, já que a Administração Fazendária só atua a posteriori, eventualmente, porquanto cabe ao contribuinte inicialmente a principal tarefa de calcular o imposto devido e recolhe-lo; estando sujeito a eventual homologação pelas autoridades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

fazendárias. Estes procedimentos consubstanciam o “lançamento por homologação” que está previsto no artigo 150 do CTN;

- que, aliás, modernos e ilustrados doutrinadores, entendem que o lançamento e o pagamento do tributo são atividades que a Fazenda Pública já transferiu à iniciativa privada. Cada dia mais o Fisco menos atua, deixando esta tarefa para o contribuinte e por isto o “lançamento por declaração” é um ser em extinção;

- que mesmo assim, a Fazenda Nacional ainda insiste em aplicar a decadência do imposto de renda com base na regra do artigo 173 do CTN – na constituição dos créditos tributários por lançamento de ofício – negando a vigência aos comandos ínsitos no artigo 150, § 4º, do CTN;

- que, quanto à omissão de rendimentos atribuídos a sócios de empresas lucro (real, arbitrado ou presumido) distribuído a sócio ou acionista excedente ao escriturado, tem-se que esta imaginária infração teve como enquadramento legal os artigos 1º ao 3º, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 1º da Lei nº 9.249, de 1995; e artigos 3º e 11 da Lei nº 9.250, de 1995;

- que, no entanto, da análise de todos os dispositivos legais indicados pelo fiscal autuante, constata-se que nenhum deles ampara a tributação dos lucros recebidos por sócio de pessoa jurídica, seja qual for o regime de tributação da empresa;

- que muito pelo contrário, o artigo 10 da Lei nº 9.249, de 1995, claramente outorgou isenção do imposto de renda sobre tais rendimentos, alcançando inequivocadamente os lucros distribuídos a partir de 1996, como é o caso da presente autuação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

- que considerando que os rendimentos recebidos pelo impugnante, ainda que em valores superiores àqueles escriturados pela pessoa jurídica, provêm de distribuição de lucros – como reconheceram os próprios autuantes – não há que se falar em tributação por absoluta falta de previsão legal;

- que, quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, tem-se que analisando detidamente o demonstrativo de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto e o Termo de Verificação Fiscal que deram suporte ao Auto de Infração impugnado, verificam-se três aspectos relevantes que merecem ser examinados, em especial: (1) – O arbitramento do custo da construção civil realizada pelo impugnante; (2) – A não transposição dos saldos de recursos existentes no fina dos anos-calendário e (3) – A não consideração de disponibilidades pré-existentes aos fatos geradores;

- que o arbitramento do custo da construção não poderia ter sido realizado, haja vista que com os documentos anexados, notadamente o parecer de engenheiro habilitado, é perfeitamente possível chegar ao efetivo custo da construção, que apontam valores sensivelmente menores do que aqueles oriundos dos índices SINFUSCON, que não gozam de presunção absoluta;

- que, quanto às disponibilidades de cada exercício, tem-se que merece especial atenção o fato de que, no levantamento do suposto acréscimo patrimonial a descoberto, não foi transpostos os saldos dos recursos apurados ao final de cada ano-calendário;

- que agindo desta forma, fica evidente que a fiscalização presumiu que tais recursos foram consumidos integralmente no final de cada ano, mais especificamente no dia 31, o que é inaceitável;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

- que como é do amplo conhecimento, o Direito Tributário, seja como uma ciência, seja como um conjunto de normas ordenadas, está totalmente estruturado de modo a repelir a exigência de tributos fundamentada em presunções simples;

- que a conseqüência natural do desprezo aos saldos de recursos existentes ao final de cada ano-calendário, é o fato de a autoridade lançadora ter construído todo um raciocínio tentando exprimir o que na verdade não existe, baseando-se exclusivamente em presunções;

- que, quanto às disponibilidades pré-existentes, tem-se que não bastasse, deixou a fiscalização de considerar as disponibilidades pré-existentes e devidamente informadas nas respectivas declarações de rendimentos. Deixou, ainda, de apropriar como recursos suficientes para cobrir os acréscimos patrimoniais os resgates de aplicações, os saques em conta corrente e outras origens absolutamente legítimas;

- que se faz necessário argüir a inconstitucionalidade da aplicação da Taxa Selic aos créditos tributários, por tratar-se de juros remuneratórios.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Segunda Turma da DRJ em Belém - PA, conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que inicialmente, há que ficar registrado que o processo administrativo fiscal tem como escopo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador do imposto e, caso este tenha ocorrido, verificar se o lançamento esteve de acordo com a legislação aplicável;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

- que, logo, a presente decisão somente se manifestará sobre os argumentos do contribuinte enquanto houver interesse tributário envolvido. A apreciação de quaisquer outros aspectos eventualmente relacionados às circunstâncias nas quais foram lavrados os presentes auto de infração exorbita a competência desta Delegacia de Julgamento;

- que, em preliminar, o contribuinte alegou a decadência do direito de a Fazenda lançar o imposto em relação aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro e outubro de 1996, haja vista que o Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF sujeitar-se-ia ao lançamento por homologação, aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

- que sobre o alegado, diga-se que quando a lei impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, concedendo-lhe um prazo determinado (lançamento por homologação, CTN, art. 150), enquanto não expirado o prazo para o pagamento, a autoridade administrativa nada terá a fazer senão aguardar o decurso deste prazo, quando então poderá investigar a omissão ou inexatidão na atividade de antecipação do pagamento e recusar homologação, lançando-se de ofício;

- que há que se recordar que a Lei nº 7.713, de 23 de dezembro de 1988, instituiu a apuração mensal do imposto e, com a edição da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, essa apuração mensal passou a ser feita por antecipação, como o fato gerador do imposto sendo complexivo, isto é, o montante real devido somente viria a ser conhecido na declaração de ajuste, após as deduções a que o contribuinte fizesse jus;

- que a única exceção, a situação em que é permitido o lançamento de ofício por substituição antes mesmo de verificados os pressupostos dos incisos II, III, IV e V do art.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

149 do CTN, é quando se comprova a existência de dolo, fraude ou simulação (art. 149, VII), quando então não faria sentido a autoridade fiscal ficar aguardando de braços cruzados o prazo fixado para a entrega da declaração ou para a antecipação do pagamento;

- que havendo a entrega da declaração de rendimentos dentro do respectivo exercício, o dies a quo para a contagem do prazo de decadência é a data de entrega daquela, porque o fisco, em tese, já teria, a partir de então, possibilidade de fazer um lançamento de ofício;

- que como a entrega da Declaração de Ajuste Anual Exercício de 1997, ano-calendário de 1996, deu-se em 29/04/1997, conforme tela de pesquisa em sistema de controle da Receita Federal à fls. 1052, o prazo decadencial iniciou-se nesta data e terá seu termo final em 29/04/02. O contribuinte tomou ciência do auto de infração em 29/10/01, portanto, dentro do prazo quinquenal, devendo ser rejeitada a preliminar de decadência;

- que, quanto da preliminar de inconstitucionalidade de dispositivo legal, tem-se que as autoridades administrativas não são competentes para se manifestar a respeito da constitucionalidade das leis, seja porque tal competência é conferida ao Poder Judiciário, seja porque as leis em vigor gozam da presunção de constitucionalidade, restando ao agente administrativo pública aplica-las, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto nº 2.346, de 1997, ou seja, haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte. Relativamente à arguição formulada pelo impugnante não existe decisão judicial específica, nem a situação se encontra dentre as hipóteses a que faz menção o Decreto acima referido. Desta forma, também deve ser rejeitada a preliminar de inconstitucionalidade, por falta de amparo legal;

- que, quanto à omissão de rendimentos atribuídos a sócios de empresas. Lucro (real, arbitrado ou presumido) distribuído a sócio ou acionista excedente ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

escriturado, tem-se que a autuação feita com base nos Demonstrativos de Apuração de Lucros a Tributar, de fls. 552/553, como relatado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 1011/1013, informa que a empresa Conave Comércio e Navegação Ltda., da qual o sujeito passivo figurava como sócio no ano-calendário de 1996, possuía escrituração contábil no ano-calendário de 1996, com a apuração do lucro contábil somente no mês de dezembro do ano, conforme Declaração dos Resultados em 31/12/1996 (fls. 546);

- que em sua impugnação, de maneira lacônica, o litigante restringe-se apenas a se reportar ao art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Afirma que os rendimentos recebidos, ainda que em valores superiores ao escriturado pela pessoa jurídica, provêm de distribuição de lucros, não havendo que se falar em tributação, por falta de amparo legal;

- que é necessário fazer uma retrospectiva sobre o assunto. Com o advento da Lei nº 9.249, de 1995, em seu art. 10, abaixo transcrito, foi introduzida a isenção sobre a distribuição dos lucros apurados a partir de janeiro de 1996, de acordo com a opção feita pelo contribuinte, lucro real, presumido ou arbitrado;

- que o caput do artigo 51 da IN SRF nº 11/96 dispõe que os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, em regra geral, não estão sujeitos à tributação, enquanto que o § 6º esclarece que tal isenção só é válida para lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996. Já o § 2º estabelece que a isenção do valor que exceder a base de cálculo do imposto deduzidos todos os impostos, distribuído pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, está condicionada à apuração de lucro efetivo, mediante escrituração contábil feita em observância na lei comercial;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

- que quanto aos valores que excederem ao lucro apurado na escrituração, deverão ser imputados aos lucros acumulados ou lucros de exercícios anteriores e tributados de acordo com a legislação específica (§ 3º do art. 51 da In SRF nº 11/96). Inexistindo lucros acumulados, a parcela será tributada com base na tabela progressiva da pessoa física, conforme disposto no § 4º do art. 51 da IN SRF nº 11/96;

- que, além disso, o § 7º do artigo 51 da IN SRF nº 11/96, deixa claro que a apuração do resultado deve ser feita mediante a elaboração de demonstrativos contábeis para que os rendimentos pagos a título de lucros distribuídos possam usufruir do benefício da isenção;

- que, no caso aqui em tela, nos meses de maio a novembro de 1996 não constam demonstrativos de apuração do lucro contábil no Livro Diário escriturado pela empresa, como apurado pela fiscalização. Assim, não foi atendida a exigência contida no § 2º do art. 51 da IN SRF nº 11/96, sendo procedente a autuação nessa esteira;

- que, quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, tem-se que a base do lançamento foi os Demonstrativos de Evolução Patrimonial às fls. 985/987, sendo que o sujeito passivo contesta o arbitramento do custo da construção civil, a não transposição dos saldos de recursos existentes no final dos anos-calendário e a não consideração de disponibilidade pré-existentes aos fatos geradores;

- que, primeiramente, torna-se importante gizar que o procedimento destinado ao arbitramento do custo de construção de um imóvel residencial do Condomínio Monte Líbano deu-se em virtude da ausência de elementos que comprovassem os efetivos gastos efetuados pelo contribuinte, não obstante as diversas intimações levadas a efeito pela fiscalização, como relatado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 988/1015;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

- que a fiscalização informa no auto de infração a utilização de tabelas fornecidas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Amazonas – SINDUSCON/AM, que, inclusive, o litigante não as rejeita. O que não se poderia admitir é que a fiscalização utilizasse um índice, o escolhido ou um outro qualquer, e o omitisse. Consta que o contribuinte tomou ciência do auto de infração e dos demonstrativos que dele fazem parte (fls. 1020);

- que o arbitramento administrativo é sempre uma prova subsidiária em relação às declarações dos contribuintes, como resulta do art. 148 do CTN, que apenas o permite “sempre que sejam omissos ou não mereçam fé às declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”;

- que sobre o parecer do engenheiro a que se reporta em sua peça impugnatória, juntada aos autos às fls. 292/293, em nada socorre o contribuinte, pois se trata meramente de um documento descritivo da construção da residência situada no Condomínio Monte Líbano, sem nenhuma força probante dos custos da aludida obra que leve a autoridade julgadora a convencimento divergente do que foi apurado pelo fisco. Nada mais é juntado ou provado;

- que quanto às alegações de não transposição dos saldos dos recursos existentes no final dos anos-calendário e ao não aproveitamento de disponibilidades pré-existentes aos fatos geradores, ambas são uma falácia, pois ao proceder à análise da relação de bens e direitos das Declarações de Ajuste Anual dos Exercícios de 1996, 1997 e 1998, às fls. 45/50, constata-se que não há disponibilidades financeiras declaradas, mas tão somente imóvel, veículos e quotas de capital de pessoas jurídicas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

- que, ainda, no demonstrativo de evolução patrimonial de fls. 985/987 elaborado pela fiscalização, houve o cuidado de aproveitamento de saldo disponível do mês anterior, desde que dentro do mesmo ano-base, como consignado para os meses de junho a dezembro de 1996, junho e julho de 1997 e julho a setembro de 1998;

- que o acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda, na modalidade de proventos de qualquer natureza, assim como definido no art. 43, inciso II, do Código Tributário Nacional. Ninguém aumenta seu patrimônio ou efetua gastos sem a obtenção de recursos para isso necessários. Desta forma, a autoridade lançadora deve determinar o fato gerador, vale dizer, o acréscimo patrimonial sem cobertura de rendimentos declarados, na data da aquisição do bem.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão da Segunda Turma da DRJ em Belém - PA, são as seguintes:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa: PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Tratando-se de valores sujeitos à informação na declaração anual de rendimentos, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário finda depois de cinco anos, contados da data da entrega daquela declaração.

PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO LEGAL.

Relativamente às situações não alcançadas pelo art. 77 da Lei 9.430, de 1996 e pelo Decreto 2.346, de 1997, falece, ao órgão judicante da esfera administrativa, competência para apreciar a constitucionalidade de ato legal, validamente editado segundo processo constitucionalmente previsto, que não esteja com sua eficácia suspensa por declaração do Tribunal Judiciário competente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa: LUCROS DISTRIBUÍDOS. DISTRIBUIÇÃO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO.

Somente pode ser distribuído, com isenção do imposto de renda, valor maior que o lucro presumido do período quando se comprovar que o lucro contábil excedeu o presumido, mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com observância da legislação comercial.

CUSTOS DE CONSTRUÇÃO. ARBITRAMENTO

Havendo indícios veementes de omissão de custos de construção de imóvel, limitando-se o contribuinte a comprovar apenas parte das despesas efetivamente realizadas, em montante incompatível com a área construída, cabe a adoção do arbitramento feito com base em tabelas elaboradas por entidade especializada.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DECOBERTO.

Constituem rendimento bruto sujeito ao imposto de renda às quantias correspondentes a acréscimo patrimonial, quando esse não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, apurado mensalmente por meio do confronto entre os recursos e os dispêndios realizados pelo contribuinte.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa: JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO

A legislação de regência do processo administrativo fiscal prevê a possibilidade de juntada de documentos após a impugnação apenas nos casos elencados no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Lançamento Procedente.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 03/06/02, conforme Termo constante às fls. 1075/1076, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (02/07/02), o recurso voluntário de fls. 1077/1089, instruído pelo documento de fls. 1090, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta às fls. 1097/1098 arrolamento de bens e direitos em garantia para interpor recurso administrativo para o Primeiro Conselho de Contribuintes sem a exigência prévia do depósito judicial de 30% do valor do crédito tributário mantido pela decisão em Primeira Instância.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a long, sweeping horizontal stroke that curves upwards at the end.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, 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.

Da análise dos autos se verifica que as acusações que pesam contra o suplicante são as seguintes:

1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS ATRIBUÍDOS A SÓCIOS DE EMPRESAS LUCRO (REAL, ARBITRADO OU PRESUMIDO) DISTRIBUÍDO A SÓCIO OU ACIONISTA EXCEDENTE AO ESCRITURADO – Rendimentos pagos ao sócio a título de lucros pela empresa Conave Comércio e Navegação Ltda submetida ao regime de tributação com base no Lucro Presumido, tributável por exceder o valor escriturado, nos termos do artigo 51 e parágrafos da Instrução Normativa SRF nº 11/96. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigo 10, da Lei nº 9.249, de 1995; e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995.

2 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovado, cujos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

valores foram apurados por meio das planilhas "DEMONSTRATIVO MENSAL DE EVOLUÇÃO PATRIMONIAL (apurada de forma mensal, através de fluxo de caixa). Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995; e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

Como se vê o litígio está concentrado na discussão da preliminar de decadência argüida pelo suplicante, bem como, na matéria de mérito relativo à omissão de rendimentos, seja pelos rendimentos atribuídos a sócios de empresa com opção de tributação pelo regime de lucro presumido distribuído a sócio excedente ao escriturado, seja pelo "acréscimo patrimonial a descoberto" apurado, de forma mensal, através de "fluxo de caixa".

Inicialmente, se faz necessário analisar a preliminar de decadência, já que o recorrente argüi a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos antes de outubro de 1996, apoiando-se na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador é mensal. Assevera, para tanto, que os fatos geradores ocorridos até setembro do ano-calendário de 1996 já se encontram alcançados pelo prazo decadencial na data da lavratura do auto de infração, de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

É de se esclarecer, que este Relator vinha acompanhado o entendimento que o imposto de renda pessoa física se processava por declaração, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o artigo 173 do CTN. Entretanto, após anos de discussão, passei a acompanhar o entendimento da corrente que pregava que a partir do exercício de 1991, o imposto de renda pessoa física se processa por homologação, cujo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexo) para as pessoas físicas.

A base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1997, ano-calendário de 1996, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/01, para formalizar o crédito tributário discutido.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, não deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

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 cinco (cinco) anos, contados:

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

II - da data em que se tornar 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 tornar 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);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

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

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 (contribuinte omissivo na entrega da declaração de rendimentos).

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 cinco 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

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.

É incontestado que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de cinco (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

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

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 cinco anos contados do fato gerador.

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subseqüente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subseqüentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1996. Conforme se verifica dos autos, o contribuinte apresentou declaração de ajuste para o exercício de 1997. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1996, começou, então, a fluir em 31/12/96, exaurindo-se em 31/12/01. Tendo a contribuinte tomado ciência do Auto de Infração de fls.1016/1023, em 29/10/01, conforme fls. 1020, não estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Após estas colocações, passo ao exame de mérito da lide.

Quanto à omissão de rendimentos atribuídos a sócios de empresas. Lucro (real, arbitrado ou presumido) distribuído a sócio ou acionista excedente ao escriturado, tem-se que a autuação feita com base nos Demonstrativos de Apuração de Lucros a Tributar, de fls. 552/553, como relatado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 1011/1013, informa que a empresa Conave Comércio e Navegação Ltda., da qual o sujeito passivo figurava como sócio no ano-calendário de 1996, possuía escrituração contábil no ano-calendário de 1996,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

com a apuração do lucro contábil somente no mês de dezembro do ano, conforme Declaração dos Resultados em 31/12/1996 (fls. 546).

Ora, neste item não resta muita discussão, a razão está com o fisco, já que o artigo 10 da Lei nº 9.249, de 1995 é claro quando diz: "Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior."

Como da mesma forma, é cristalino o artigo 51 da Instrução Normativa SRF nº 11/96, de 21 de fevereiro de 1996, quando no seu parágrafo 2º diz: "No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado". Diz ainda o parágrafo 3º do mesmo dispositivo legal que: "A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Como visto o § 2º do artigo 51 da IN SRF nº 11/96, estabelece que a isenção do valor que exceder a base de cálculo do imposto deduzidos todos os impostos, distribuído pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, está condicionada à apuração de lucro efetivo, mediante escrituração contábil feita em observância na lei comercial. E quanto aos valores que excederem ao lucro apurado na escrituração, deverão ser imputados aos lucros acumulados ou lucros de exercícios anteriores e tributados de acordo com a legislação específica (§ 3º do art. 51 da In SRF nº 11/96). Inexistindo lucros acumulados, a parcela será tributada com base na tabela progressiva da pessoa física, conforme disposto no § 4º do art. 51 da IN SRF nº 11/96.

Ora, o § 7º do artigo 51 da IN SRF nº 11/96, deixa claro que a apuração do resultado deve ser feita mediante a elaboração de demonstrativos contábeis para que os rendimentos pagos a título de lucros distribuídos possam usufruir do benefício da isenção. Sendo que no caso em questão, ou seja, nos meses de maio a novembro de 1996 não constam demonstrativos de apuração do lucro contábil no Livro Diário escriturado pela empresa, como apurado pela fiscalização, fica evidenciado de forma cristalina que não foi atendida a exigência contida no § 2º do art. 51 da IN SRF nº 11/96.

Quanto à discussão da omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos “Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos”, realizados através de “Fluxos Financeiros” “Fluxos de Caixa”, apurados de forma mensal, tem-se que é inegável que o Fisco constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - “fluxo de caixa” - “fluxo financeiro”, que o contribuinte apresentava, nos períodos examinados, um “saldo negativo” - “acrécimo patrimonial a descoberto”, ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Não há dúvidas nos autos 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.

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à 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 constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado 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, ou seja, na acepção do termo “acrécimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

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 prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10283.008221/2001-40
Acórdão n.º : 104-19.268

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 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.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10283.008221/2001-40
Acórdão n.º : 104-19.268

...

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 apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

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 que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovadas pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

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.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o "fluxo financeiro - fluxo de caixa" do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Não há dúvidas nos autos que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

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.

Assim, no caso da matéria recursal, não há que se falar em lançamento baseado exclusivamente em valores constantes de extratos bancários, já que a tributação se deu por acréscimo patrimonial a descoberto, levando em conta, também, os gastos efetuados pelo suplicante, através da emissão de cheques, ou seja, a tributação teve como base de lançamento o "fluxo de caixa".

É de se concordar, nesta parte, que até poderiam surgir problemas na forma de tributação por se tratar de valores constantes de extratos bancários, entretanto não é o caso em pauta, já que houve a devida identificação dos gastos realizados, rastreando os cheques emitidos.

É pacífico que na apuração de omissão de rendimentos, através da elaboração do fluxo de caixa, efetuado com base em cheques emitidos é imprescindível que seja identificado a utilização dos valores como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, a emissão de cheques não constitui fato gerador do imposto de renda, pois não caracteriza disponibilidade econômica de renda e proventos.

Assim, se a fiscalização procedeu à identificação dos gastos representados pelos cheques emitidos ou saques de conta bancária é legítima a sua imputação como aplicações no fluxo de caixa.

Não há dúvidas, que parte da tributação na verdade tem origem em valores constantes de extratos bancários, ou seja, apesar de existir o demonstrativo de evolução



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

patrimonial, a tributação recai, em parte, em cima de emissão de cheques por parte do suplicante.

A jurisprudência judiciária e a administrativa, consubstanciada nos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e Câmara Superior de Recursos Fiscais, consolidaram o entendimento de que os depósitos bancários ou cheques emitidos por si só não constituem renda ou receita.

Já no passado, o próprio legislador ordinário, através do inciso VII do artigo 9º, do Decreto-lei n.º 2.471/88, determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários não comprovados.

O Poder Executivo, na Exposição de Motivos para esse dispositivo assim se manifestou:

"A medida preconizada no art. 9º do projeto pretende concretizar o princípio constitucional da colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, outrossim, para o desafogo do Poder Judiciário, ao determinar o cancelamento dos processos administrativos e das correspondentes execuções fiscais em hipótese que, à luz da reiterada Jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos, não são passíveis da menor perspectiva de êxito, o que S.M.J., evita dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus de sucumbência."

Não caberia a afirmação de que o lançamento no caso concreto se baseara exclusivamente em extratos bancários (emissão de cheques, depósitos bancários), data vênua, improcede posto que foi trazida aos autos prova de que contribuinte realizara operações cujos resultados omitira ao fisco, depositados em sua conta corrente bancária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

É pacífico que depósitos bancários, emissão de cheques, extratos de contas bancárias, podem, eventualmente, estar sugerindo possível existência de sinais de riqueza não coincidente com a renda oferecida à tributação. Isto quer dizer que embora os depósitos bancários e cheques emitidos (débitos em conta corrente) possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis.

Entretanto, os elementos colhidos pela fiscalização autorizam a conclusão de que ocorreu ocultação de rendimentos percebidos pelo autuado. O método de apuração, baseado no rastreamento dos cheques e débitos em conta corrente, oferece adequação técnica e consistência material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador.

A fiscalização aprofundou adequadamente as suas investigações, demonstrando o efetivo aumento de patrimônio e/ou consumo do contribuinte, através do levantamento dos gastos efetuados pelos cheques emitidos.

O lançamento do imposto de renda realizado com base em levantamento dos cheques emitidos, demonstrando as suas aplicações, bem como, demonstrando de que o movimento bancário deu origem a uma disponibilidade econômica, e, por conseguinte, a um enriquecimento do contribuinte, o qual deveria ser tributado e não foi, só pode prosperar na vigência da Lei nº 8.021, de 1990.

Nunca é demais esclarecer, que nos períodos de apuração ocorridos até 31/12/96, para prevalecer este tipo de tributação é necessário que o fisco traga aos autos prova de que o contribuinte tenha realizado gastos incompatíveis com os rendimentos declarados, seja mediante consumo, seja mediante aquisição de bens e direitos. A partir daí, é aceitável mensurar a omissão de receitas com base nos valores depositados em conta corrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Enfim, pode-se concluir que depósitos bancários e/ou emissão de cheques podem se constituir em valiosos indícios, mas não prova de omissão de rendimentos e não caracterizam, por si só, disponibilidade econômica de renda e proventos, nem podem ser tomados como valores representativos de acréscimos patrimoniais. Para amparar o lançamento, mister que se estabeleça um nexos causal entre os depósitos e o rendimento omitido, ou seja, se faz necessário o rastreamento dos gastos/aplicações efetuados, seja através da identificação dos gastos/aplicações realizados pela emissão de cheques, seja pela identificação dos débitos/créditos na conta corrente.

Mesmo que o levantamento realizado pela fiscalização esteja amparado com base em "Fluxos Financeiros", ainda assim, se faz necessário a averiguação das destinações dos cheques emitidos e/ou a destinação dos débitos em conta corrente, ou seja, deve ser feito o rastreamento do destino dos cheques emitidos e/ou débitos em conta corrente, para lastrear o consumo/aplicação/investimento. E isto foi feito no presente lançamento.

Quando a fiscalização identificar a destinação dos cheques, despesas e pagamentos, constantes dos extratos bancários, ou seja, provar o consumo/aplicação/investimento, especificando e demonstrando, claramente, a destinação dos valores debitados nos extratos bancários, não vejo a necessidade de efetuar "Fluxo Financeiro" para se tributar os depósitos bancários por via indireta, já que a tributação recai sobre o consumo/aplicação/investimento pela saída dos valores depositados em conta corrente. Basta identificar o critério mais favorável ao contribuinte, entre os depósitos bancários constantes dos extratos bancários e os débitos constantes dos extratos bancários, ou seja, renda consumida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Quanto à discussão em torno de “acréscimo patrimonial a descoberto”, em razão da constatação de omissão de rendimentos, em razão do arbitramento do custo de construção de um prédio em alvenaria, tomando como base os custos do metro quadrado, extraído das tabelas publicadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Amazonas, elaboradas mensalmente de acordo com a Lei nº 4.951/64 e a NB-140, da Associação Brasileira de Normas Técnicas, tem-se que os Membros da Turma de Julgamento firmaram a sua convicção no sentido de que se constata nos autos que os documentos apresentados pelo contribuinte não comprovam a necessidade real dos gastos para realização da construção questionada, entendendo ser legítimo o arbitramento com base nos índices da Tabela do SINDUSCON. Ou seja, a comprovação através de documentação hábil e idônea se restringe aos valores declarados pelo contribuinte, porém insuficientes para a comprovação real da construção em questão.

Entendo não assistir razão ao Fisco. Vejamos.

Da análise dos autos, vê-se que o sujeito passivo, ao ser intimado a “Apresentar os comprovantes de pagamentos de materiais e de mão de obra, bem como a planta completa, incluindo o memorial descritivo” (fls. 154), comparece aos autos (fls. 162) demonstrando os gastos realizados mês a mês, e o fiscal autuante de posse dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo elaborou o “Demonstrativo de Construção da Casa no Condomínio Monte Líbano” de fls. 776/777, onde demonstra mês a mês o valor declarado, transformando este valor em metros quadrados de construção tendo por base o Índice Médio do Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado do Amazonas (SINDUSCON), demonstrando, no seu entender, que o contribuinte, de acordo com o valor declarado, não poderia construir os 726,45 m², que compreendem a obra questionada.

Deve se deixar claro que os agentes do Fisco tem, mais que direito, o dever de recorrer ao arbitramento, sempre que, por motivos os mais diversos, a base de cálculo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

não seja documentalmente conhecida ou as informações do contribuinte não se estribem em documentação e forma pré-determinada.

Não há dúvidas de que o recurso ao arbitramento só deve ser usado como recurso último. Nesse sentido, tem-se pautado a jurisprudência deste Colegiado.

Este Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, já em diversos acórdãos se manifestou pela regularidade e legalidade da utilização da tabela do SINDUSCON. Na grande maioria dos casos o contribuinte não logrou comprovar com documentação hábil e idônea os custos quando declarados.

No caso em lide merece a questão da aplicação da tabela do SINDUSCON ser analisada com maior profundidade. Em primeiro lugar o arbitramento é medida extrema que só deve ser utilizado em certas circunstâncias e no caso da construção temos três hipóteses.

a) A primeira o contribuinte deixa de declarar a construção ou é omissivo, nesse caso, se intimado e apresenta a documentação que comprove os dispêndios coerentes com o projeto e memorial descritivo da obra, o valor despendido deve ser entendido como correto, e a partir daí elabora-se a planilha de origens e aplicações de recursos para se apurar, ou não, o acréscimo patrimonial a descoberto.

b) A Segunda hipótese seria quando o contribuinte deixa de declarar ou é omissivo, intimado não apresenta documentação, a fiscalização então não tem outro recurso senão o arbitramento.

c) A terceira hipótese seria quando o contribuinte declara um determinado valor, intimado apresenta documentação mas pela análise da fiscalização, em função da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

necessidade de material e mão de obra baseados no projeto verifica serem insuficientes para a execução do empreendimento.

Na primeira hipótese não se utiliza a tabela do SINDUSCON pois todo custo foi comprovado, logo deve ser esse valor ou valores ao longo do tempo levado em consideração para eventual exigência do imposto de renda.

Na Segunda hipótese mostra-se coerente e necessária a tabela do SINDUSCON, já que não houve valor declarado e nem comprovado.

Na terceira hipótese admite-se a utilização da tabela do SINDUSCON, porém ao contrário da Segunda hipótese, inverte-se o ônus da prova, ou seja a fiscalização deverá comprovar tomando como base o projeto, o memorial descritivo, e a necessidade de material e mão de obra em comparação com as comprovações trazidas pelo contribuinte que o custo foi maior que o declarado em função da não apresentação de notas fiscais de material ou serviços indispensáveis à consecução da obra ou prova de que são insuficientes.

Concluindo, se o contribuinte declara determinado valor e quando intimado o comprova ou o fisco aceita como comprovado, que é o caso dos autos, há presunção de verdade da declaração podendo somente ser infirmada e portanto utilizado o arbitramento para cobrar eventual diferença se a fiscalização provar ter ocorrido insuficiência na comprovação do custo.

Tendo o recorrente apresentado o valor da obra e/ou os documentos quando intimado, não pode por comodidade, o Fisco, exonerando-se dos seus deveres probatórios, recorrer à figura excepcional do arbitramento, cujos pressupostos não ocorrem no caso concreto, pois a fiscalização não comprovou a insuficiência do custo para consecução da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

obra, simplesmente, comparou o valor declarado com a Tabela do Sinduscon, sem demonstrar, de fato, que com o valor aplicado o contribuinte não poderia edificar a obra.

De fato, pela análise do “Demonstrativo de Construção da Casa no Condomínio Monte Líbano” de fls. 776/777, se verifica que o trabalho fiscal, simplesmente, comparou o valor declarado com o valor arbitrado.

Em que pese o esforço da fiscalização em demonstrar a insuficiência de custos, entendo que são equivocados os argumentos invocados, já que o arbitramento é medida extrema para os casos de falta dos valores despendidos na construção, ou quando insuficientes, porém se o contribuinte declara determinado valor e o comprova com documentos referentes a aquisição de materiais e pagamento de mão de obra, cabe à fiscalização provar com base na planta, no memorial descritivo e através de verificação da obra que não são suficientes para realização do empreendimento. A declaração de rendimentos acompanhada das comprovações quando solicitadas faz prova a favor do contribuinte, e no caso de construção inverte-se o ônus da prova quando a autoridade julgar o valor declarado insuficiente.

Desta forma, deve ser excluído do “Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial” os valores de dispêndios/aplicações constantes como sendo de arbitramento da construção da casa condomínio Monte Líbano.

Quanto à exclusão dos juros moratórios, não pode prosperar 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

Não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da argüição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Para ampliar e melhorar as argumentações do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Conselheiro Roberto William Gonçalves,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

nobre colega desta Quarta Câmara, exposto no acórdão nº 104-18.222 de sua lavra, donde destaco alguns fundamentos:

"Quanto a SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto "fortiori legis", impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União."

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido

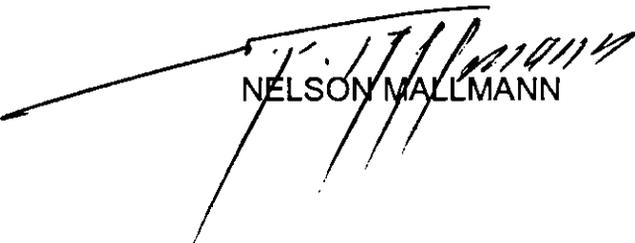


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10283.008221/2001-40
Acórdão nº. : 104-19.268

de REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária os valores dos custos de construção arbitrados com base na tabela do SINDUSCON.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2003



NELSON MALLMANN