



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91  
Recurso nº. : 131.991  
Matéria : IRPF - EX.: 1995  
Recorrente : WHASHINGTON BELL MARQUES DA SILVA  
Recorrida : DRJ em SALVADOR - BA  
Sessão de : 13 DE MAIO DE 2003  
Acórdão nº. : 102-46.013

IRPF - EX. 1995 - DECADÊNCIA - Declaração de ajuste anual inexata concretiza a situação prevista no artigo 149, V, do CTN, motivo para que o prazo decadencial ao direito de constituir o crédito tributário tenha início no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido efetuado, na forma do artigo 173, I do referido diploma legal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - A presunção legal de renda omitida, com lastro em acréscimo patrimonial a descoberto, é elidida por recursos advindos de empréstimos bancários.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por WHASHINGTON BELL MARQUES DA SILVA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz que acatavam a preliminar de decadência. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e JOSÉ OLEKOVICZ.



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91  
Acórdão nº. : 102-46.013  
Recurso nº. : 131.991  
Recorrente : WHASHINGTON BELL MARQUES DA SILVA

**RELATÓRIO**

Processo que tem por objeto o crédito tributário em valor de R\$ 268.622,53, formalizado por Auto de Infração, lavrado em 29 de outubro de 1.999, para exigir o imposto sobre a renda omitida nos meses de julho, agosto e outubro do ano-calendário de 1.994, valores de R\$ 5.533,48, R\$ 102.037,17 e R\$ 100.293,51, respectivamente, caracterizada por presunção legal com base em acréscimos patrimoniais, mensais, a descoberto, de igual valor.

Constituíram a fundamentação legal os artigos 1.º a 3.º e 8.º da lei n.º 7713/88, de 27 de dezembro de 1988, 1.º a 4.º da lei n.º 8134, de 30 de dezembro de 1990, e os artigos 4.º, 5.º e 6.º da lei n.º 8383, de 30 de dezembro de 1991, combinados com o artigo 6.º da lei n.º 8021, de 12 de abril de 1990.

A penalidade teve por lastro o artigo 4.º, I, da lei n.º 8218, de 29 de agosto de 1991, e artigo 44, I da lei n.º 9430, de 27 de dezembro de 1996, combinados com o artigo 106 do CTN, lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966. Os juros de mora, o artigo 84 da lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995, 26 da MP n.º 1542/96 e artigo 30 da MP n.º 1621/97.

O litígio teve origem no inconformismo do contribuinte com a exigência fiscal e conteve as seguintes alegações em peça impugnatória: em preliminar, a caducidade do feito em decorrência do lançamento efetuar-se pela modalidade "por homologação", característica que leva o marco inicial da contagem do prazo para o mês em que ocorrido fato gerador; quanto ao mérito, informou que utilizou recursos bancários para a construção do imóvel que o fizeram incorrer em saldos devedores mensais com instituições financeiras, e contestou o custo da obra, que segundo seus cálculos importou em valor equivalente a 161.697,72 Unidades



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91  
Acórdão nº. : 102-46.013

Fiscais de Referência – UFIR, enquanto aquele arbitrado pelo Fisco, 260.654,31 UFIR. Pediu prazo para comprovar sua alegação considerando o pedido dos extratos efetuado em 29/11/99, fl. 268.

A Autoridade Julgadora de primeira instância considerou parcialmente procedente o feito, conforme Decisão DRJ/SDR n.º 805, de 11 de maio de 2.001, fls. 272 a 281. Afastou a preliminar de decadência com amparo na subsunção do tributo à modalidade de lançamento misto que conjuga aquela prevista no artigo 147 e no artigo 150, ambos do CTN, e que o fato gerador do tributo somente se conclui ao final do ano-calendário, motivo para que o prazo decadencial tenha início a partir dessa data e conclusão em 31 de dezembro de 1.999.

Recusou a oferta de provas, dadas pelos extratos bancários, em momento posterior considerando a determinação contida no artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72. Informou sobre a apuração da renda mediante utilização de presunção legal e corrigiu engano material contido na planilha de levantamento das origens e aplicações de recursos no item “Construção”, para o mês de outubro, reduzindo-o de 260.654,31 UFIR para 228.948,54 UFIR. Corrigiu, também, a apuração do acréscimo patrimonial relativo ao mês de Agosto reduzindo-o para valor equivalente a 162.772,96 UFIR.

O contribuinte não se conformou com a referida decisão e dirigiu recurso ao E. Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 286 a 300, acompanhado dos documentos juntados às fls. 301 a 318. Nessa manifestação, ratificou a preliminar de caducidade do feito, e quanto ao mérito, a ilegalidade da tributação com lastro em presunções. Contestou o valor do custo da construção arbitrado para o mês de outubro, e solicitou o aproveitamento de recursos recebidos de terceiros para os quais apresentou os comprovantes.



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91  
Acórdão nº. : 102-46.013

Arrolamento de bens, fls. 319 e 320, formalizado pelo processo  
10580.009567/2002-91.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, cursive letters, located in the bottom right corner of the page.



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91  
Acórdão nº. : 102-46.013

**V O T O**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

O recurso observa os requisitos de admissibilidade e dele conheço. Contém preliminar de caducidade do lançamento com suporte na homologação tácita, prevista na determinação contida no artigo 150, § 4.º do CTN.

Não há dúvida a respeito da subsunção do tributo à modalidade de lançamento por homologação uma vez que determina ao contribuinte o procedimento e o pagamento antecipado na forma do artigo 150 do CTN. No entanto, o prazo para a decadência não deve ser obtido da homologação tácita prevista no parágrafo 4.º do referido artigo pois demanda alguns requisitos para sua aplicabilidade.

A lei não deve ser interpretada literalmente pois é construída dentro de um contexto nacional e decorre de um conjunto de situações que demanda a fixação de regras de condutas. Demais, amplamente conhecido que o texto legal nem sempre traduz a vontade do legislador, nem consegue albergar todas as vertentes da hipótese em foco.

Assim, questiona-se: poderia ter ocorrido a homologação tácita na forma do artigo 150, § 4.º do CTN? Não. Explico.

O referido texto dispõe que a homologação tácita dar-se-á pelo transcorrer do prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador do tributo, que se efetivado, permitirá a homologação do lançamento efetuado e a extinção do correspondente crédito tributário.

“§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91

Acórdão nº. : 102-46.013

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Então, não pode a homologação tácita ser requerida para a ineficácia da exigência fiscal. Em primeiro lugar, porque, se o lançamento, que é atividade privativa da Administração Tributária, na forma do artigo 142 do CTN, não ocorreu, não há o que se homologar.

Cabe lembrar que a atividade desenvolvida pelo contribuinte não se constitui lançamento, mas procedimento a ela vinculado, pois alberga verificações como aquela atinente à legislação adequada, à subsunção da renda à incidência tributária, da base de cálculo, e procedimentos como o cálculo do tributo, o recolhimento, entre outros.

Saliente-se que a renda tributada pelo Fisco foi omitida e não se verificou qualquer antecipação de imposto pelo contribuinte. Esse fato permite concluir que não houve qualquer procedimento nem o respectivo pagamento do tributo sobre a dita renda. Então, como cogitar de lançamento por homologação para renda omitida?

Em segundo, porque se não havia crédito tributário, pois o que existia até então era um direito virtual em decorrência de não se encontrar constituído, não se podia homologá-lo nem extinguir o direito à sua constituição, por homologação tácita.

Em terceiro, a oposição decorre do artigo 149, V, que determina o lançamento de ofício quando a atividade desenvolvida pelo contribuinte – procedimento – seja incorreta por omissão, como deflui dos acréscimos patrimoniais verificados – e inexata pela falta dos correspondentes pagamentos.

Assim, aplicável ao lançamento a determinação do artigo 173, I do CTN, para a qual o marco inicial coincide com 1.º de janeiro de 1996 e a conclusão do prazo em 31 de dezembro de 2000.



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91  
Acórdão nº. : 102-46.013

Justifica-se essa posição pelos motivos já elencados e, ainda, porque há uma obrigação legal para o contribuinte apresentar declarações, como a de Ajuste Anual, que serve de apoio à Administração Tributária para a tomada de decisões como aquela referente à seleção de contribuintes fiscalizáveis.

Se assim não fosse, estariam todas as pessoas físicas sujeitas à fiscalização simultânea para verificação das atividades desenvolvidas, o que, sem dúvida, permitiria ao Fisco ações totalmente aleatórias e despidas de qualquer nexo, dando margem a abusos e causando perdas econômicas pelos resultados e demanda inútil de trabalho aos contribuintes.

Vale ressaltar que a doutrina expressa pela posição de Luciano Amaro em Curso de Direito Tributário, 8.<sup>a</sup> Ed., Saraiva, 2001, p.394, para a hipótese de ausência de pagamento, também leva o *dies a quo* desse prazo para o primeiro dia do exercício subsequente àquele em que poderia ter sido lançado, na forma do artigo 173, I do CTN.

“Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento *antecipado* exigido pela lei, *não há o que se homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.” (Realce do original)

Alberto Xavier em Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2.<sup>a</sup> Ed. Forense, 2002, p. 93, conclui em sentido semelhante:

“O artigo 173, ao contrário pressupõe *não ter havido pagamento prévio* - e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91  
Acórdão nº. : 102-46.013

Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo *reduz* esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o *dies a quo* não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, mas “da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Nesse sentido também se manifesta a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes, como nos acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais n.º 01-1994/96 – DOU 6 de dezembro de 2000 e 3.028/00, DOU de 19 de dezembro de 2000, com ementa transcrita a seguir, extraída do Regulamento do Imposto de Renda comentado por Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos, José Luiz Ribeiro Machado, José Maria Campos e Alfredo Silva, São Paulo, Ed. Resenha, 2001, p. 1788.

“FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO - No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto do auto de infração, a hipótese é de lançamento de *ex officio*.”

O Acórdão CSRF n.º 01-02979, de 9 de maio de 2000, no processo n.º 11080.005448/96-08, trata da caducidade considerando o lançamento do IRPF sob a modalidade “por declaração”:

“IRPF - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - A jurisprudência administrativa dominante é no sentido de que o prazo de caducidade, no imposto de renda de pessoa física, conta-se a partir da data da entrega da declaração de rendimentos do contribuinte. Tendo sido o auto de infração lavrado antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de rendimentos do sujeito passivo, improcede a decretação da caducidade do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo.”



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91  
Acórdão nº. : 102-46.013

Lembro que tanto a jurisprudência trazida ao voto quanto os entendimentos dos autores citados servem apenas para reforçar a posição deste Relator no sentido da inaplicabilidade da tese defendida pelo recorrente.

Quanto ao mérito, correta a Autoridade Julgadora de primeira instância em sua posição relativa à apuração da renda omitida com lastro em acréscimos patrimoniais, mensais, a descoberto, uma vez que se trata de presunção legal, relativa, pois decorrente da lei e sujeita à prova de sua inexistência, pelo fiscalizado. Acrescente-se à decisão de primeira instância o dispositivo contido no artigo 44 do CTN que permite a base de cálculo presumida para a incidência do tributo.

A alteração requerida para o custo da construção do mês de outubro, com lastro nos documentos que integram o processo, não pode ser aceita. Conforme demonstrado no Quadro 1, a seguir, o custo da construção para esse mês equivale a 221.255,15 UFIR, portanto, menor que o considerado na Decisão de primeira instância, de 228.948,54 UFIR.

Quadro 1.

Data	Despesa - R\$	Taxa Adm.- R\$	PC	Folha
07/10/94	33.568,54	4.699,59	19	204
14/10/94	7.100,71	994,10	20	205
21/10/94	27.079,36	3.791,11	21	206
28/10/94	24.272,07	3.398,09	22	207
*04/11/94	34.664,18	.....	23- A/B	208
Total	126.684,86	12.882,89		

\* Este custo refere-se ao mês de outubro, já a taxa de administração foi paga em Novembro, conforme consta do Recibo à fl. 208.



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91  
Acórdão nº. : 102-46.013

Total dos gastos do mês de outubro foi, então, de R\$ 139.567,75, equivalente a 221.255,15 UFIR (convertido pelo valor da UFIR de outubro de R\$ 0,6308). Logo, deve o acréscimo patrimonial do mês de outubro ser reduzido em 7.693,39 UFIR, diferença em relação ao custo considerado na decisão de primeira instância de 228.948,54 UFIR.

Quanto aos saldos devedores nas contas-correntes bancárias das quais constam os extratos juntados à peça recursal, devem compor o levantamento patrimonial como origem porque efetivamente utilizado o recurso em cada mês, no entanto, como teoricamente, o saldo foi pago no transcorrer do mês seguinte, deve, também integrar a evolução patrimonial, como dispêndio no mês. Permanecendo saldo devedor continuamente, deve ser apropriada apenas a diferença para mais ou para menos em relação ao primeiro considerado.

O contribuinte possui saldo devedor na conta n.º 21.643-7 do Banco do Brasil S/A, em valor de R\$ 10.453,57, no mês de outubro; já na conta n.º 13.744-87 do Banco Bamerindus do Brasil S/A, R\$ 10.502,85 em Agosto, R\$ 12.364,47 em Setembro e R\$ 17.782,24 em outubro.

Assim, deve ser considerado como origem no mês de Agosto, R\$ 10.502,85, no mês de setembro, apenas a diferença entre o saldo devedor do mês e o que existia anteriormente, R\$ 1.861,62 (R\$ 12.364,47 – R\$ 10.502,85), bem assim, no mês de outubro, R\$ 15.871,34 (R\$ 17.782,24 + R\$ 10.453,57 – R\$ 12.364,47). Esses valores convertidos para UFIR resultam em 17.768,31 UFIR no mês de Agosto (R\$ 10.502,85 / R\$ 0,5911); 2.999,22 UFIR em Setembro (R\$ 1.861,62 / R\$ 0,6207), e 25.160,65 UFIR em Outubro (R\$ 15.871,34/R\$ 0,6308).

Assim, deve o feito ter redução da renda omitida como segue:



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

Processo nº. : 10580.021316/99-91

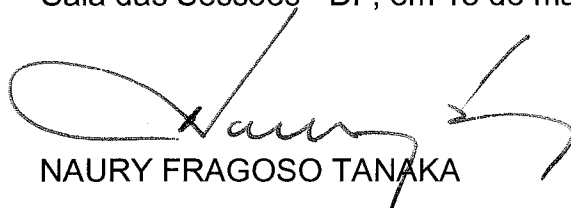
Acórdão nº. : 102-46.013

<b>Meses</b>	<b>ACPD Dec.Ant.</b>	<b>Redução</b>	<b>ACPD Mantido</b>
Julho.....	9.849,55 UFIR -	permanece .....	= 9.849,55 UFIR
Agosto.....	162.772,96 UFIR -	17.768,31 UFIR =	145.004,65 UFIR
Outubro.....	127.288,38 UFIR -	*35.853,26 UFIR =	91.435,12 UFIR
Total da renda omitida.....			246.289,32 UFIR

\* Total da redução em Outubro = Custo da Construção considerado a maior + Saldo de empréstimos do mês de setembro + saldo de empréstimos do mês de outubro -> 7.693,39 UFIR + 2.999,22 UFIR + 25.160,65 UFIR = 35.853,26 UFIR. ACPD – acréscimo patrimonial a descoberto, Dec. Ant. -> decisão anterior.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e quanto ao mérito, para dar provimento parcial para reduzir a renda omitida nos meses de Agosto para valor equivalente a 145.004,65 UFIR, e em Outubro, para 91.435,12 UFIR.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2003.

  
NAURY FRAGOSO TANAKA