



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Recurso nº. : 13.271
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1994
Recorrente : ELIFAS LEVI DE ASSIS
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 12 de dezembro de 1997
Acórdão nº. : 104-15.812

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planejamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

IRPF - DISPONIBILIDADE DOS RENDIMENTOS - O aumento de patrimônio da pessoa física não justificado com os rendimentos tributados, ou com os rendimentos não tributáveis, ou com os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do ano-base, está sujeito à tributação do imposto de renda.

IRPF - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO AGRAVADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 50%, 80% e 100%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELIFAS LEVI DE ASSIS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: I - reduzir as multas de lançamento de ofício de 150%, 240% e 300% para 50%, 80% e 100%, respectivamente; II - computar os valores tributáveis na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quando for mais favorável ao contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JAN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812
Recurso nº. : 13.271
Recorrente : ELIFAS LEVI DE ASSIS

R E L A T Ó R I O

ELIFAS LEVI DE ASSIS, contribuinte inscrito no CPF/MF 223.090.126 - 53, residente e domiciliado na cidade de Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, à Rua Tomaz Gonzaga, nº 401, apt. 201 - Bairro Lourdes, jurisdicionado à DRF em Belo Horizonte - MG, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 287/292, prolatada pela DRJ em Belo Horizonte - MG, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 300/307.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 28/03/95, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/13, com ciência em 28/03/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 991.104,09 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD acumulada como juros de mora no período de 01/06/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 150%, para o fato gerador mai/91; 240% para o fato gerador jun/91 e de 300% para os fatos geradores a partir de jul/91 (multa por evidente intuito de fraude); e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1992 a 1994, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 a 1993.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde constatou-se omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, e 8º da Lei nº 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90; artigos 4º e 5º e seu parágrafo único e 6º da Lei nº 8.383/91.

Os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, autuantes, esclarecem, através do Termo de Verificação de fls. 16/20, o seguinte:

- que diante da aquisição de vários bens imóveis (apartamentos, garagens e salas comerciais, etc.) e móveis (automóveis) foi elaborado o Demonstrativo da Evolução Patrimonial do contribuinte, dos exercícios de 1992, 1993 e 1994 incluindo os bens omitidos nas respectivas Declarações de Rendimentos e os dispêndios do contribuinte com ITBI constante na escritura de compra e venda dos apartamentos e despesas de condomínio, apurando-se acréscimo patrimonial;

- que em 27/09/94, emitimos a Intimação nº 01, para que o contribuinte comprovasse a origem e os recursos utilizados nas aplicações constantes dos Demonstrativos de Evolução Patrimonial não acobertados pelos recursos declarados. Em resposta à referida intimação o contribuinte não comprovou a origem dos recursos utilizados nas aplicações que justificassem os Acréscimos Patrimoniais a Descoberto;

- que em 05/01/95, face a resposta insatisfatória à Intimação nº 1, emitimos a Intimação nº 02, ciência em 09/01/95, intimando o contribuinte a comprovar com documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nas aplicações não acobertadas pelos rendimentos declarados, constantes dos Demonstrativos de Evolução



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

Patrimonial anexo à referida intimação, relativos aos ano-base de 1991 e anos-calendários de 1992 e 1993;

- que fugindo as razões e aos fatos o contribuinte responde a Intimação nº 02 de 05/01/95, reportando já ter entregue à Receita Federal os documentos necessários a comprovação da origem de recursos utilizados por ele em operações de compra das salas, apartamento e também de veículos. Ressalta que "... conforme a resposta a Intimação nº 01, que durante os anos de 1991, 1992 e 1993, trabalhava com a empresa de Factoring nesta capital e, muitos de meus clientes faziam aplicações de curto prazo na forma de CDB, e com estes recursos fui adquirindo os imóveis, e quando o cliente solicitava resgate, voltava a aceitar novas aplicações, cuja relação dos clientes aplicadores com seus saldos credores, está anexa à resposta da Intimação nº 01...";

- que insiste em declarar que "... devolveu a construtora Líder as salas 301 a 310 e respectivas vagas de garagem, bem como as salas 401 a 410 e respectivas garagens a um Condomínio de Credores para liquidação de débitos, bem como a venda de dois veículos ...";

- que desta forma, continua o contribuinte não respondendo e nem comprovando efetivamente para a fiscalização, persistindo em simples alegações. Com referência a lista de Clientes, anexa a resposta a Intimação nº 01 e reportada novamente na resposta a Intimação nº 02, simplesmente relaciona supostos aplicadores, sem identificação efetiva, data da aplicação e prova da efetiva transferência dos recursos dos aplicadores para o mesmo;

- que quanto a devolução das salas 301 a 310 e respectivas garagens à Construtora Líder e a entrega de salas 401 a 410 e respectivas garagens a um Condomínio



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

de Credores, que obviamente não servem como origens, no presente caso, e sim como destinação dada aos bens adquiridos anteriormente;

- que assim, como o contribuinte não apresentou prova efetiva que justifique o Acréscimo Patrimonial a Descoberto, apurado pela fiscalização através de inclusão de bens omitidos em suas respectivas Declarações de Rendimentos, como apartamento, salas 301 a 310, 401 a 410, vagas de garagens, veículos e gastos com despesas de condomínio, emitimos em 09/02/95 a Intimação nº 03;

- que após pedidos deferidos de prorrogação de prazo para resposta à Intimação nº 03, o contribuinte permanece insistindo nas mesmas alegações utilizadas em respostas às intimações anteriores, não apresentando provas efetivas das origens dos recursos utilizados que comprovem o Acréscimo Patrimonial à Descoberto mês a mês bem como as efetivas transferência dos recursos para o seu patrimônio e a liquidação dos referidos empréstimos relativamente ao período objeto do Acréscimo Patrimonial à Descoberto;

- que os procedimentos adotados pelo contribuinte configuram, em tese, crime de sonegação fiscal e/ou contra a ordem tributária de conformidade com os artigos 1º inciso I da Lei nº 4.729/65 e artigos 1º, inciso I, e 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90.

Irresignado com o lançamento, o autuado, através de seus advogados, apresenta, tempestivamente, em 25/04/95, a sua peça impugnatória de fls. 226/227, instruída com o documento de fls. 228/284, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado, se for o caso, que o recolhimento dos impostos seja feito com a redução das multas e encargos, com base nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

- que o contribuinte recebeu com perplexidade os dados e cálculos constantes do Auto de Infração que passa a esclarecer, uma vez que tendo atendido três intimações anteriores dos mesmos fiscais nas quais presta total esclarecimento dos fatos;

- que quando o fisco afirma que o contribuinte, obteve rendimentos sem vínculo empregatício, recebidos de terceiros pessoas físicas, leva crer que as informações contidas nas respostas não foi considerado com rigor pelo fisco, as intimações, anexas, onde os fiscais consideraram que os valores recebidos pelo contribuinte, era patrimônio a descoberto, inclusive em um trabalho do fisco, ele elabora um Demonstrativo Patrimonial Mensal, e no Auto de Infração passa a ser rendimentos sem vínculo empregatício, quando o correto é empréstimos obtidos de terceiros pessoas físicas, em função da atividade exercida pelo contribuinte que era de proprietário e diretor de uma empresa de factoring;

- que tendo em vista os fatos levantados, o contribuinte passa a fazer as declarações de renda dos exercícios de 1992 a 1995 (anexas) para que possa em sua defesa, mostrar ao fisco que o resultado é apenas uma variação anual de Acréscimo Patrimonial em UFIR não justificado;

- que o contribuinte volta a relatar que os valores recebidos de terceiros origem do acréscimo de seu patrimônio, em sua defesa na intimação provou e anexou documentos da devolução e pagamentos dos seus empréstimos;

- que houve devolução a Construtora Líder Ltda., de 10 salas e 10 garagens no Edifício Limoges, à Rua Gonçalves Dias 1181 a preço de mercado equivalente a R\$ 28.000,00 por sala e R\$ 9.000,00 por garagem;

- que com o fechamento da empresa "Assis Betel Factoring Fom Ltda.", formou-se um "Condomínio de Credores", pessoal que emprestava o dinheiro ao contribuinte



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

e, foram colocados à disposição dos mesmos as 10 salas e 10 garagens do 4º andar do Edifício Limoges, a preço de mercado referente a julho e agosto/94, incluindo todos os móveis e utensílios de escritório das 10 salas incluindo 5 computadores novos e mais de 20 terminais novos;

- que os três automóveis adquiridos, conforme consta da resposta ao Auto de Infração e Intimações foram vendidos com a finalidade de pagar dívidas com os empréstimos contraídos;

- que tendo em vista o acima exposto com documentação anexa, o contribuinte nega por todos os meios, que não obteve rendimentos de trabalho, já que não há evidência de prova;

- que o contribuinte confirma o acréscimo patrimonial sem comprovação de acordo com as novas declarações de rendas anexas;

- que outro item do Auto de Infração que o contribuinte nega são os rendimentos sujeitos a recolhimento mensal quando já dissemos que não houve o rendimento e sim empréstimos de terceiros, quando demonstramos o contribuinte trabalhava em sua empresa de factoring, concluindo que a simples existência dos empréstimos obtidos não legitima a tributação sendo inconcebível ver-se ai, renda não declarada, conforme entendimentos do Superior Tribunal de Justiça na Súmula 182.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário, com base, em síntese, nas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

- que o impugnante sustenta que a origem dos recursos para fazer face à variação patrimonial a descoberto apurada nos exercícios objeto da autuação residiria em empréstimos obtidos de terceiros pessoas físicas, em decorrência da atividade por ele exercida em empresa de factoring. Ficará demonstrado a fragilidade dos argumentos sustentados na defesa, desprovidos de qualquer prova documental, em total contraste com o lançamento, cuja sólida fundamentação do acréscimo patrimonial sequer foi contestada pelo autuado;

- que alegou o contribuinte que trabalhava em empresa de factoring, sendo que muitos de seus clientes faziam aplicações de curto prazo, tendo com estes recursos adquirido os imóveis;

- que foi dado ao contribuinte amplo conhecimento dos fatos e oportunidade para defesa no que concerne à formação de provas. Agora na impugnação, manteve a mesma argumentação apresentada à época do lançamento, sendo que os documentos anexados, a exceção das "novas declarações de rendimentos", constituem-se em cópias daqueles já integrantes do processo, apresentados em atendimento às intimações que precederam a lavratura do auto de infração;

- que nos demonstrativos da evolução patrimonial, foram consideradas as informações constantes das declarações de rendimentos apresentadas pelo interessado, tendo sido computados os dados referentes a aquisições de bens não declarados;

- que todas as informações mencionadas referentes às aquisições de imóveis da Construtora Líder e dos automóveis estão comprovadas pelos documentos de fls. 65/196 acostados aos autos, sendo que os valores apropriados como acréscimo patrimonial não foram contestados pelo autuado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

- que o impugnante alega que os recursos aplicados na compra dos bens originaram-se de empréstimos obtidos em função das atividades por ele desempenhadas em empresa de factoring. Referidos empréstimos, somente na fase de impugnação, foram informados nas "novas declarações de rendimentos" juntadas às fls. 247/255;

- que deve ser ressaltado que nas declarações apresentadas à Receita Federal nos prazos legais estabelecidos pela legislação, à exceção da dívida junto à empresa Assis Betel Factoring Ltda., já considerada no lançamento, não foram informados quaisquer outros empréstimos contraídos pelo contribuinte, o que, por si só, expõe a fragilidade de tal alegação;

- que além da falta de declaração dos empréstimos nas épocas oportunas, o que invalida de forma mais contundente os argumentos sustentados pela defesa é a absoluta falta de comprovação das operações;

- que o simples fato de o contribuinte trabalhar em empresa da factoring, cujas atividades estão indicadas no art. 28, alínea "c.4" da Lei nº 8.981/95, dispositivo citado na impugnação, não justifica a utilização dos recursos por ela movimentados para fins de aquisição de bens por parte das pessoas físicas de sócios, diretores e gerentes;

- que o único documento utilizado pelo autuado para confirmar os pretensos empréstimos foi uma relação "dos aplicadores de dinheiro" anexada às fls. 32/33, reproduzida na impugnação às fls. 271/272 como "relação de credores", identificando nomes de forma incompleta e os valores correspondentes, não havendo comprovação da movimentação de numerário, datas e demais condições das operações;

- que o contribuinte restringiu-se a alegações desprovidas de prova documental mesmo após sucessivas intimações solicitando informações e documentos que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

comprovassem os fatos alegados, e de forma mais objetiva a intimação de fls. 59/61, em que foi solicitado no item 2 que fosse demonstrado "mês a mês, relacionando nome, CPF, montante tomado de empréstimo, comprovando a efetiva transferência dos recursos para o seu patrimônio, liquidação dos referidos empréstimos relativamente ao período objeto do acréscimo patrimonial a descoberto;

- que a devolução de salas e garagens à Construtora Líder, bem como a entrega de imóveis a um "Condomínio de Credores", fatos ocorridos no ano de 1994, fora do período de autuação, comprovam a destinação dada aos mencionados bens, não tendo o contribuinte conseguido êxito em estabelecer uma relação das alienações efetuadas com o pagamento de supostos empréstimos ou financiamentos obtidos em anos anteriores, cuja existência em nenhum momento foi provada;

- que da mesma forma, no caso dos automóveis, não tendo sido comprovada a existência de empréstimos, é irrelevante o argumento sustentado na impugnação de que a venda dos bens destinou-se ao pagamento das dívidas contraídas;

- que o impugnante faz menção ainda à Súmula 182 do Superior Tribunal de Justiça, alegando que a simples existência de empréstimos obtidos não legitima a tributação. Quanto ao entendimento expresso pelo STJ, insta frisar que o Decreto nº 73.529, de 21/01/74, veda a extensão dos efeitos de decisões judiciais contrárias às orientações administrativas além das partes que integram o processo judicial. Ademais, a matéria tributável contida no presente processo refere-se a omissão de rendimentos, que ora se confirma; portanto, não se cogitou, no lançamento nem nesta decisão, na hipótese de tributação de empréstimos;

- que quanto à solicitação de redução de multas e encargos, estes foram aplicados conforme legislação de regência e no que se refere ao parcelamento de débitos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

não cabe pronunciamento desta Delegacia de Julgamento, por ser matéria que foge à sua competência;

- que cumpre, entretanto, ressaltar que a multa de ofício cominada por força das normas legais vigentes deve ser reduzida de conformidade com o disposto no art. 44, II da Lei nº 9.430/96, nos casos em que for menos severa do que a exigida no auto de infração;

- que finalmente, cabe observar que a Instrução Normativa SRF nº 32/97 determina em seu art. 1º que seja subtraída, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218/91, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298/91, na parte relativa à exigência da TRD, como juros de mora.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

**"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS - PESSOA FÍSICA
VARIAÇÃO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - OMISSÃO DE
RENDIMENTOS - Sujeitam-se à tributação do Imposto de Renda Pessoa
Física os valores correspondentes a rendimentos omitidos apurados
mediante a constatação de variação patrimonial a descoberto nos exercícios
correspondentes.**

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/06/97, conforme Termo constante às folhas 293/295, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (15/07/97), o recurso voluntário de fls. 299/307, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

- que conforme cópia de "Aditivos a Contratos de Promessa de Compra e Venda de Imóveis", datado de 20/04/94, acostado aos autos às fls. 92/93, verifica-se que as salas de nºs 301 a 310 e as vagas de garagem de nºs 5 a 7, 9/15, 11, 12, 18, 19, 20, 23, 28 e 29, do Edifício Limoges, foram devolvidos à Construtora Líder Ltda.;

- que restou comprovado no processo que os bens acima referidos, não incorporaram ao patrimônio do recorrente, uma vez que foram devolvidos à Construtora Líder, não havendo que se falar em acréscimo patrimonial em virtude de tais bens;

- que a decisão de primeira instância administrativa resolveu subtrair os efeitos da aplicação da TRD, como juros de mora, no mês de junho até 29 de julho de 1991. Entretanto, entende o recorrente ser indevida a exigência de juros de mora com base na TRD, durante todo o período exigido no Auto de Infração.

Em 13/08/97, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Sérgio Marques de Almeida Rolff, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Belo Horizonte - MG, apresenta às fls. 309/310 as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

Inicialmente, esclareça-se que a matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito, tão somente, sobre omissão de rendimentos, tendo em vista que a aplicação dos recursos foi maior que a origem justificada de recursos, evidenciando renda mensalmente recebida e não declarada, cujo fato gerador ocorreu durante os exercícios de 1992 a 1994 e a cobrança da TRD acumulada no período de fevereiro a dezembro de 1991.

O estado não possui qualquer interesse subjetivo nas questões, também no processo administrativo fiscal. Daí, os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurada sua adequada aplicação, esta produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei nº 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei nº 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto nº 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto nº 70.235/72).

Como substrato dos pressupostos acima elencados, o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, incita no artigo 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

A lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar.

Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma a menos injusta tanto para o fisco quanto para o contribuinte.

O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos, em princípio, por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

Nesse contexto, passo ao exame da lide.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

O recorrente foi tributado em razão da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o contribuinte apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.

Sobre este "acréscimo patrimonial a descoberto" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte. A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Não pode se tratar, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto.

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

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.

Ora, no presente caso, a tributação levado a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa),



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

onde, facilmente, se constata que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Feitos estes esclarecimentos, cabe afirmar que a expressão "Omissão de Rendimentos" deve ser interpretada à luz do direito positivo fiscal, e, sobre este prisma, será considerado omitido todo o rendimento não oferecido à tributação.

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei nº 7.713/88:

Artigo 1º - Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, serão tributados pelo Imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Artigo 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Artigo 3º - O Imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos artigos 9º a 14 desta Lei.

§ 1º. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais correspondentes aos rendimentos declarados."

Enfim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, correspondente aos exercícios de 1992 a 1994, está sujeita à tabela progressiva mensal, entretanto, deve-se obedecer os prazos e acréscimos legais estabelecidos pelas declarações de ajustes dos exercícios de 1992 a 1994.

Contudo, se faz necessário adaptar o presente lançamento a orientação da Instrução Normativa nº 46, de 13 de maio de 1997, ou seja, os valores lançados (lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

mensal) deverão ser computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com acréscimo da multa de que trata o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando esta for favorável ao contribuinte, e de juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido.

A discussão de mérito, propriamente dito, se limita a matéria de fato, ou seja, prova material. Objetivando a comprovação de cada parcela, trouxe o suplicante a documentação de fls. 228/284, tidas como documentação hábil para comprovar que não houve omissão de rendimentos na forma pretendida pela fiscalização.

Ora, já ficou claramente evidenciado na decisão singular que o recorrente restringiu-se a alegações desprovidas de prova documental mesmo após sucessivas intimações solicitando informações e documentos que comprovassem os fatos alegados, e de forma mais objetiva a Intimação de fls. 59/61, em que foi solicitado no item 2 que fosse demonstrado "mês a mês, relacionando nome, CPF, montante tomado de empréstimo, comprovando a efetiva transferência dos recursos para o seu patrimônio, liquidação dos referidos empréstimos, relativamente ao período objeto da omissão de rendimentos.".

Assim, persiste na fase recursal, a falta de documentos hábeis e idôneos para justificar de forma cabal a improcedência da acusação feita pelo fisco, já que os documentos apresentados (fls. 228/284) não são documentos hábeis para realizar a comprovação da origem dos recursos aplicados na aquisição de diversos bens.

Da mesma forma não procede a argumentação de que consta no Aditivo a Contratos de Promessa de Compra e Venda de Imóveis, datado de 20/04/94, acostado aos autos às fls. 92/93, que o recorrente tenha devolvido bens imóveis (salas e garagens). Consta, isto sim, e claramente, que o recorrente, através de sua esposa, transferiu a título oneroso os referidos bens, recebendo para tanto CR\$ 64.572.960,00.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

Ademais, mesmo que verdadeiro fossem, esta "devolução" de salas e garagens à Construtora Líder, bem como a entrega de imóveis a um "Condomínio de Credores", fatos estes ocorridos no ano de 1994, fora do período de autuação, comprovam, somente, a destinação dada aos mencionados bens, não tendo o recorrente conseguido êxito em estabelecer uma relação das alienações efetuadas com o pagamento de supostos empréstimos ou financiamentos obtidos em anos anteriores, cuja existência em nenhum momento foi provada, através de documentação hábil e idônea.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

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

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

Em que pese o esforço do recorrente, o seu apelo de querer que seja considerado pura e simplesmente apuração de acréscimo patrimonial deve ser desconsiderado, não tendo qualquer validade os argumentos invocados, pois o lançamento é sobre omissão de rendimentos apurados através do fluxo financeiro do contribuinte.

Não há mais o que discutir, haja visto que as alegações do recorrente já foram, exaustivamente, analisadas na Decisão de Primeira Instância, e não há como modificar esta posição, já que na fase recursal o suplicante não argüiu fato novo e nem apresentou matéria de prova nova a seu favor.

Quanto a exclusão da TRD a título de juros de mora no período de fevereiro a dezembro de 1991, o pedido tem procedência parcial e a mesma já foi atendida pela autoridade singular, pois é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão nº CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido."

Apesar de não ser matéria argüida pela recorrente, todavia o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal quanto as multas aplicadas. Assim, divirjo, quanto às multas qualificadas de 150%, 240% e 300%, na medida em que não há lugar para sua aplicação, no caso da autuada, cuja infração é omissão de rendimentos, caracterizado por aquisição de bens, sem a devida inclusão na declaração de rendimentos.

Diz o dispositivo regulamentar (RIR/80):

"Art. 728 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas (Decreto-lei nº 401/68, art. 21):

.....
III - de 150% (cento e cinqüenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo 1º - Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos II e III passarão a ser 75% (setenta e cinco por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), respectivamente (Decreto-lei nº 401/68, art. 21, parágrafo 1º.)

Diz o dispositivo legal, Medida Provisória nº 297, de 28 de junho de 1991:

"Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de oitenta por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto devido, nos casos de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

II - de duzentos e quarenta por cento sobre a totalidade ou diferença de imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º - Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II passarão a ser de cento e vinte por cento e trezentos e sessenta por cento, respectivamente."

Diz o dispositivo legal, Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991:

"Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º - Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II passarão a ser de cento e cinqüenta por cento e quatrocentos e cinqüenta por cento, respectivamente."

Dos autos consta:

"Os procedimentos adotados pelo contribuinte configuram, em tese, crime de sonegação fiscal e/ou contra a ordem tributária de conformidade com os artigos 1º, inciso I da Lei nº 4.729, de 14/07/65 e art. 1º inciso I, 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Desta forma será aplicado o procedimento determinado pelo Decreto nº 982, de 12/11/93."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

No que diz respeito a multa os autos do processo noticiam a aplicação da multa de 150%, 240% e 300%, isto é, para as hipóteses em que haja o evidente intuito de lesar os cofres públicos.

Como se vê do relatório, o ora recorrente foi autuado sob a acusação de omissão de rendimentos oriundo de "acréscimo patrimonial a descoberto".

Para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso III do artigo 728 do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, e sucedâneos, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, verbis:

"Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

De modo que, com o devido respeito e acatamento, examinando-se a aplicação da penalidade de 150%, 240% e 300%, vislumbra-se um lamentável equívoco da autuação fiscal. Cumulou-se duas presunções: a primeira que foi da omissão de rendimentos; a segunda que estas infrações sejam com o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. E assim agindo, aplicou incorretamente a multa de 150%, 240% e 300%, pois prevalecendo a imposição, a toda evidência não há provas nos autos de que tenha tais infrações o intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei.

O fato de alguém - pessoa jurídica - não registrar as vendas no seu total das notas fiscais para a escrituração pode ser considerado de plano com evidente intuito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não. Ora, se nesta circunstância, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar, como considerar a presunção legal de omissão de rendimentos?

Por que não se pode reconhecer na simples omissão, embora clara a sua tributação, a imposição de multa de 150%, 240% ou 300% ? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. É porque existe a presunção legal da omissão, por isso é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, pois pode ter sido equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc. Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, ainda que exista a prova da presunção legal da omissão de rendimentos.

Por derradeiro, cabe salientar que o dispositivo regulamentar (Art. 728, inciso III do RIR/80), ao prescrever a imposição da multa de 150%, e seus sucedâneos, não se contenta com a expressão intuito, ou seja, intenção, propósito, etc. mas pela utilização da palavra evidente, afastando qualquer hipótese de ser por presunção ou por indícios. Evidente expressa a qualidade de não haver dúvida, não só no raciocínio do fisco, mas aos olhos de qualquer um, enfim, para todos. Assim, entendo que, no presente caso, trata-se de infração comum de omissão de receitas, que é punida com a multa de 50%, 80% ou 100%.

Assim, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que as multas, os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.002228/95-75
Acórdão nº. : 104-15.812

Por conseguinte, se é espírito geral de direito de que em caso de penalidades é necessário estar perfeitamente comprovado, com mais razão em caso de pena sobre pena, vale dizer, em caso de agravamento da sanção aplicável.

Por todas essas razões e por ser de justiça, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso para: I - reduzir as multas de 150%, 240% e 300% para a de 50%, 80% e 100%, respectivamente; II - computar os valores tributáveis na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, quando for favorável ao contribuinte.

Sala das Sessões - DF, em 12 de dezembro de 1997

NELSON MAILLMANN