



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Recurso nº. : 133.077
Matéria : IRPF - Ex(s): 1994
Recorrente : ALOÍSIO RUSSO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II
Sessão de : 10 de setembro de 2003
Acórdão nº. : 104-19.535

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.

EMPRÉSTIMOS – COMPROVAÇÃO – Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com declaração firmada pelo mutuante, sem qualquer outro meio, como comprovação da efetiva transferência de numerário, capacidade financeira do credor, ou ainda, regularmente declarado pelos contribuintes, devedor e credor, nas declarações de rendimentos apresentadas no prazo legal.

ACRÉSCIMOS 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 rejeitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por

ALOÍSIO RUSSO.

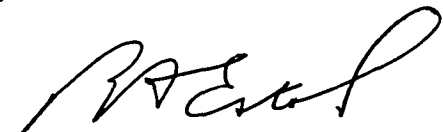




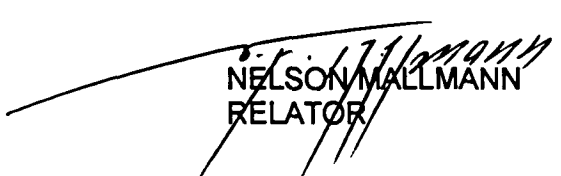
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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



REMIS ALMEIDA ESTOL
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, SÉRGIO MURILO MARELLO (Suplente convocado), MEIGAN SACK RODRIGUES, 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. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535
Recurso nº. : 133.077
Recorrente : ALOÍSIO RUSSO

RELATÓRIO

ALOÍSIO RUSSO, contribuinte inscrito no CPF/MF sob o nº 053.551.507-30, residente e domiciliado na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, a Av. Ayrton Senna, nº 270 – Bloco 01 – apto 1505, Bairro Barra da Tijuca, jurisdicionado a DRF/RIO/CENTRO SUL, inconformado com a decisão de fls. 98/104, prolatada pela Primeira Turma da DRJ no Rio de Janeiro - II, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 114/122.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 13/07/98, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 67/75, com ciência, em 11/08/98, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 5.690,17 (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, de 1996); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1994, correspondente, respectivamente, ao ano-calendário de 1993.

A autuação fiscal decorre da constatação das seguintes irregularidades:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

1 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto (apurada de forma mensal, através de fluxo de caixa), conforme Relatório Fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990; e artigos 4º ao 6º, da Lei nº 8.383, de 1991 c/c artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021, de 1990.

2 – GLOSA DEDUÇÕES DESPESAS MÉDICAS – Glosa de deduções de despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme Relatório Fiscal. Infração capitulada no artigo 11, inciso I e parágrafos 1º, 2º e 4º da Lei nº 8.383, de 1991.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, autora do lançamento do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Relatório Fiscal de fls. 70/71, entre outros, os seguintes aspectos:

- que de posse de todos os elementos disponíveis e após a análise desses documentos, efetuei a glosa de despesas médicas, relativamente ao documento da Golden Cross (fls. 34) em nome da esposa do contribuinte, a qual declara em separado. Findas as análises, procedi à elaboração do Quadro da Análise da Evolução Patrimonial do contribuinte em questão. Quando da análise do Quadro de Evolução Patrimonial, foi detectado patrimônio a descoberto nos meses de março e abril de 1993. Isto posto, foi o contribuinte intimado, em 26/01/98, a apresentar comprovantes que alterassem os valores apurados nos meses de março e abril de 1993;

- que como resposta, o contribuinte informou que tais valores foram cobertos por vários empréstimos, obtidos junto a amigos e familiares, e que tais empréstimos foram saldados ao curso do mesmo ano;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

- que orientado o contribuinte de que tais empréstimos deveriam ser comprovados documentalmente, este informou que devido ao tempo decorrido, cinco anos, não teria como fazer tal comprovação até porque foram muitos os amigos e familiares que o socorreram, conforme relação apresentada às fls. 91;

- que intimadas às pessoas citadas (fls. 97/99 e 101/105), estas confirmaram (fls. 106/110) a realização de empréstimo ao contribuinte fiscalizado, à exceção do Sr. Afonso de Almeida Lacerda Filho, CPF 180.863.307-30, que não respondeu à Intimação;

- que examinadas as Declarações de Ajuste Anual do exercício de 1994 destes contribuintes, constatou-se, entretanto, que nenhum deles declarou ter realizado tal operação no ano-calendário de 1993;

- que assim, não conseguindo o contribuinte fiscalizado comprovar, com documentação hábil, a realização desses empréstimos, nem a efetividade da transferência dos recursos inerentes a tais operações, não foram estes considerados na análise do seu fluxo financeiro.

Em sua peça impugnatória de fls. 81/84, apresentada, tempestivamente, em 31/08/98, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar insubsistente a autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que uma vez que a glosa das despesas médicas foi lançada corretamente o impugnante recolheu o imposto devido e não pago em razão de equívoco no abatimento de despesas médicas de sua ex-mulher, conforme faz prova o DARF anexo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47

Acórdão nº. : 104-19.535

- que com relação ao acréscimo patrimonial apurado no mês de março de 1993, não têm qualquer embasamento legal, pois apesar de não haver dúvida da licitude do lançamento, teria a fiscalização que apurar, de forma inequívoca, o acréscimo patrimonial a descoberto, na verdadeira acepção do termo;

- que é preciso atentar que o imposto é devido mensalmente, mas a apuração de acréscimo patrimonial só pode ser constatado no final do período, comparando-se os bens indicados na declaração de ajuste do final do ano base, com os constantes da declaração do ano anterior;

- que para haver equilíbrio fiscal deve, tal acréscimo, que leva em consideração os bens e dívidas do contribuinte, estar respaldado em receitas auferidas, tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte;

- que, no entanto, como está claramente comprovado no Auto de Infração, os demonstrativos elaborados pela fiscalização referem-se somente a origens e aplicações de recursos, correspondentes à comparação entre ingressos financeiros e desembolsos, imprestável, portanto, para avaliação de acréscimo patrimonial;

- que, no caso, comprovado que a tributação não decorreu do comparativo entre as situações do contribuinte no final e início do período fiscalizado, não pode ser tratada como acréscimo patrimonial, pois este, como dito, só pode ser constatado pelo levantamento dos bens possuídos pelo contribuinte no final de cada exercício;

- que mesmo assim não fora, o pseudo-acréscimo patrimonial estaria coberto pelos empréstimos obtidos pelo impugnante e devidamente comprovados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

- que se o empréstimo e o pagamento foram realizados no mesmo exercício, não aparece nem na declaração do prestador, nem na do tomador do empréstimo, o que não aconteceria se passasse de um exercício para outro, pois aí constaria na declaração de bens do prestador, como crédito, e na do devedor na coluna de "dívidas e ônus reais";

- que e por esta simples razão o acréscimo patrimonial não pode ser apurado mensalmente, pois o empréstimo dentro do mesmo exercício não tem como ser comprovado, principalmente quando de pequeno valor, como na espécie, por dispensar maiores garantias.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Primeira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro – RJ II, conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que preliminarmente cumpre esclarecer que o contribuinte, na peça impugnatória, concordou com a parte da exigência referente à glosa de deduções com despesas médicas, de forma que é de se considerar essa parte do lançamento, conforme o disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, como não impugnada e, portanto, não litigiosa;

- que os artigos 2º e 3º da Lei nº 7.713, de 1988 e artigo 2º da Lei nº 8.134, de 1990, cuidaram de determinar que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida que os rendimentos – incluídos neste conceito os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados – e ganhos de capital forem percebidos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47

Acórdão nº. : 104-19.535

- que a omissão de rendimentos devido ao acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurada pelo método do fluxo de caixa. Neste método, os acréscimos patrimoniais são apurados mensalmente, considerando-se o saldo de disponibilidade de um mês como recurso para o mês subsequente na determinação da base de cálculo anual do tributo;

- que conseqüentemente, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto deve reportar-se a períodos mensais para conformar-se às disposições legais. O agente fiscal, portanto, ao elaborar o cálculo do acréscimo patrimonial a descoberto (fls. 571/586), observou corretamente as normas acima mencionadas;

- que quanto às argumentações de que o acréscimo patrimonial estaria coberto pelos empréstimos e que este foram devidamente comprovados na diligência fiscal, acarretando a diminuição do acréscimo patrimonial a descoberto apurado na ação fiscal, pretendida pelo impugnante, convém destacar que o contribuinte não apresentou prova documental que comprovasse a transferência do numerário alegado com o recebido a título de empréstimo nem no curso da ação fiscal nem quando da instrução da peça impugnatória. O empréstimo, para ser aceito na análise da evolução patrimonial do contribuinte, deve estar consignado nas respectivas declarações de ajuste, e comprovado por meio de documentação hábil e idônea, principalmente quanto à transferência do numerário emprestado;

- que caberia ao impugnante comprovar a existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo apresentando documentos hábeis e próprios para tanto, rebatendo, de forma coerente e com meios de prova idôneos. Apenas alegar e não provar, é como não alegar, como preconiza o brocardo jurídico: "Allegatio et non probatio, quae non allegatio";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

- que é um equívoco o raciocínio de que a informalidade dos negócios entre parentes e amigos pode eximir o contribuinte de apresentar prova da efetividade das transações. Tal informalidade diz respeito a garantias mútuas que deixam de ser exigidas em razão da confiança entre as partes (um empréstimo sem nota promissória, por exemplo), mas não se pode querer aplicar a mesma informalidade ou vínculo de confiança na relação do contribuinte com a Fazenda Pública. A relação entre o fisco e o contribuinte é formal e vinculada à lei, sem exceção. O grau de parentesco ou a forma convencionada entre as partes diz respeito somente às partes, não exime o contribuinte de apresentar a prova do recebimento do dinheiro e não pode ser oposta à fazenda pública.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão da Primeira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, são as seguintes:

“Assunto: Imposto de Renda Pessoa Física

Exercício: 1994

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO MENSAL.. A partir do ano-calendário de 1989, devem ser apuradas mensalmente as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO. A alegação da existência de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência do numerário emprestado.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se com não-impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda expressamente.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 10/09/02, conforme Termo constante às fls. 111/112, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

hábil (04/10/02), o recurso voluntário de fls. 114/122, instruído pelo documento de fls. 123, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, em preliminar, entende que o Auto de Infração tributa acréscimo patrimonial a descoberto cujo fato gerador, ocorreu em março de 1993. Portanto, decaiu o direito da Fazenda em constituir o crédito tributário em março de 1998 e como se pode constatar o Auto de Infração é de 27 de julho de 1998;

- que o rendimento decorrente de acréscimo patrimonial não justificado deve integrar a base de cálculo de renda anual em 31 de dezembro de cada ano, apurado na declaração de rendimentos na forma do artigo 92 do RIR/94, e feito isto o recorrente tem saldo de sobra para pagar o empréstimo e ainda ter saldo de sobra em caixa;

- que no caso dos autos, como demonstrado pelo recorrente em seu recurso, computando-se o suposto rendimento não justificado na apuração da base de cálculo anual do imposto, verifica-se que inexistente qualquer saldo de imposto a pagar, uma vez que o fato gerador somente ocorrendo no final do período anula de incidência, não ocorreu qualquer acréscimo patrimonial, uma vez que havia cobertura de sobra pelos rendimentos recebidos ao longo do período;

- que não obstante acreditar plenamente no total equívoco da presente exigência tributária contra si imputada, o recorrente considera válido apresentar um último argumento, inerente à impossibilidade da utilização da SELIC como taxa de juros moratórios incidentes sobre débitos de natureza fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

Consta às fls. 123 o DARF do recolhimento do depósito prévio de 30% da exigência tributária mantida pela decisão de Primeira Instância para interpor recurso administrativo para o Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a long, sweeping horizontal stroke followed by a small upward hook.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 resta para julgamento neste colegiado é a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1993, e a acusação de omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto (apurada de forma mensal, através de fluxo de caixa). Infração está capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990; e artigos 4º ao 6º, da Lei nº 8.383, de 1991 c/c artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021, de 1990.

Como se vê o litígio está concentrado na discussão da preliminar de decadência argüida pelo suplicante, bem como matéria de mérito relativo à omissão de rendimentos pela apuração de "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 ao fato gerador ocorrido no ano-calendário de 1993, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

por homologação, cujo fato gerador é mensal. Assevera, para tanto, que o fato gerador ocorrido em março de 1993 já se encontra alcançado pelo prazo decadencial na data da lavratura do auto de infração (11/08/98), 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 complexo 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 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.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, 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 1994, ano-calendário de 1993, 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 31/12/98, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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, nada 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 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);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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

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

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 omissor 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se 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 inconteste 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade 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 subsequente, 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 subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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.

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 1993. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1993, começou, então, a fluir em 31/12/93, exaurindo-se em 31/12/98. Tendo a contribuinte tomado ciência do Auto de Infração em 11/08/98, conforme fls. 80, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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, no período examinado, um “saldo negativo” - “acrécimo patrimonial a descoberto”, ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 “acréscimo 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10768.016839/98-47
Acórdão n.º : 104-19.535

§ 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.

...

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.”“.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10768.016839/98-47
Acórdão n.º : 104-19.535

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. 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, entendendo 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 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, é de se manter a tributação de “acrécimo patrimonial a descoberto” quando não comprovado originar-se em recursos não tributáveis ou já tributados. Inaceitável, como prova de mútuo, contrato particular de empréstimo cuja autenticidade e legitimidade não são corroboradas por qualquer elemento subsidiário, não tendo o mútuo constado da declaração de rendimentos tempestivamente apresentada pelo devedor, estando ainda improvada a capacidade financeira do prestador, à data do empréstimo.

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. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 arguição 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. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 despendendo maiores considerações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.016839/98-47
Acórdão nº. : 104-19.535

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 de REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2003



NELSON MALLMANN