



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Recurso nº. : 127.879
Matéria : IRPF - Ex(s): 1991 e 1992
Recorrente : ANTÔNIO CARLOS FRANCO COZZA
Recorrida : DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP II
Sessão de : 16 de junho de 2005
Acórdão nº. : 104-20.751

DECADÊNCIA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -
Sendo a tributação das pessoas físicas sujeita a ajuste na declaração anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação, hipótese em que o direito de a Fazenda Nacional lançar decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

PRELIMINAR DE NULIDADE - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Somente a inexistência de exame de argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto, é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante.

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - RENDA PRESUMIDA - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO - BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O fluxo financeiro de rendimentos e de despesas/aplicações ("fluxo de caixa"), a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. Caracteriza omissão de rendimentos, a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

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

ORIGENS DE RECURSOS - SALDOS BANCÁRIOS - APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

CUSTO DE CONSTRUÇÃO - ARBITRAMENTO COM BASE NA TABELA DO SINDUSCON - O custo da construção de casas ou edifícios deve ser comprovado através de notas fiscais de aquisição de materiais, recibos/notas fiscais de prestação de serviços e comprovantes de pagamentos junto aos órgãos controladores. A falta ou insuficiência da comprovação autoriza o arbitramento com base nas tabelas divulgadas pelo SINDUSCON.

SÓCIO DE PESSOA JURÍDICA - ARBITRAMENTO NA JURÍDICA - LUCRO AUTOMATICAMENTE DISTRIBUÍDO - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - Tratando-se de tributação reflexa, o julgamento do processo principal faz coisa julgada no processo decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito existente entre ambos.

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 de nulidade rejeitada.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ANTÔNIO CARLOS FRANCO COZZA**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **REJEITAR** a preliminar de nulidade da decisão de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

primeira instância e, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência relativamente ao exercício de 1991. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o item 001 do Auto de Infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

Nelson Mallmann
NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

Recurso nº. : 127.879
Recorrente : ANTÔNIO CARLOS FRANCO COZZA

RELATÓRIO

ANTÔNIO CARLOS FRANCO COZZA, contribuinte inscrito no CPF/MF 136.391.028-00, residente e domiciliado na cidade de Bauru, Estado de São Paulo, à Avenida Nossa Senhora de Fátima, nº 3 - 45 – Bairro Vila Aviação, jurisdicionado a DRF em Bauru - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 225/234, prolatada pela DRJ em Ribeirão Preto - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 240/286.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 26/04/96, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/12, com ciência pessoal em 26/04/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 126.932,07 UFIR (Referencial de Indexação de Tributos e Contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício e dos juros de mora, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1991 e 1992, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1990 e 1991.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora constatou as seguintes irregularidades:

1 – RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS: Valor relativo à distribuição de Lucro Arbitrado,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

em decorrência do lançamento de ofício relativo ao IRPJ na empresa "Stockmat – Comércio de Derivados de Cana Ltda." da qual o contribuinte é sócio. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, e 7º, inciso II, da lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 403 e 404, parágrafo único, alíneas "a" e "b" do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 80.450, de 1980.

2 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada apurada conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 13/14 e Fluxo de Caixa de fls. 19/22. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, e 8º, da Lei n.º 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei n.º 8.134, de 1990; e artigo 6º e parágrafos, da Lei nº 8.021, de 1990.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 13/14, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte iniciou a construção de uma casa residencial de 705,59 m2 no mês de 03/89 com término em 04/92. Intimado a apresentar todos os comprovantes de despesas de construção, o contribuinte deixou de apresentar parte dos documentos que comprovem o valor declarado;

- que, portanto, a fiscalização não tendo todos os elementos para analisar se o valor declarado pelo contribuinte foi suficiente ou não para a conclusão da obra, foi necessário arbitrar o custo da construção utilizando-se o custo unitário mensal por metro quadrado apurado pelo Sinduscon;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

- que a residência edificada pelo contribuinte, com 705 metros quadrados excede em muito, os padrões definidos pela Norma PNB 140, conforme pode ser comprovado pela análise do memorial Descritivo como da planta baixa e/ou cortes (fachada);

- que com base nos demonstrativos mensais apresentados pelo contribuinte, de Recursos (fls. 111/150) e Aplicações (fls. 151/169) relativos aos períodos da construção, com alterações processadas com elementos e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, acrescidos dos custos não declarados apurados no Demonstrativo do Custo da Construção acima citado, foi elaborado demonstrativo do Fluxo de Caixa de fls. 19/22, apurando-se insuficiências de recursos para as aplicações efetuadas, quantias estas correspondentes aos acréscimos patrimonial da pessoa física não justificada pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, sendo tributado como omissão de rendimentos, nos termos do artigo 3º da Lei nº 7.713, de 1988.

Em sua peça impugnatória de fls. 211/221 apresentada, tempestivamente, em 24/05/96, o contribuinte, se dispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, quanto ao lançamento por decorrência da "STOCKMAT", caso fosse procedente tal decorrência, o lucro arbitrado a tributar deveria ter sido distribuído entre o impugnante e sua sócia Sônia Pereira da Silva Cozza, que é sua esposa, mas apresenta declaração de rendimentos pessoa física em separado e é, portanto, um contribuinte do imposto de renda pessoa física totalmente distinto do impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

- que a multa aplicada nessa decorrência de 150% no exercício de 1991 e 300% no exercício de 1992, com base na Lei nº 8.218, de 1991, pressupõe o "evidente intuito de fraude";

- que, no entanto, ao longo de suas 210 folhas não foi explicitado no processo em que oportunidade o impugnante agiu com tal evidente intuito de fraude;

- que a "variação patrimonial a descoberto" tem origem no arbitramento do custo de construção de uma residência, com base em índices do SINDUSCON, apurando-se "acréscimo patrimonial a descoberto" nos meses dos anos de 1990 e 1991;

- que os índices do SINDUSCON, embora aceitos, não podem ser considerados perfeitos no sentido de que o custo de toda e qualquer construção deva corresponder exatamente ao resultado da multiplicação dos mesmos pelos metros quadrados da obra;

- que é uma simples presunção que o metro quadrado de todas as construções tenham o mesmíssimo custo. E, é absolutamente normal aceitar-se que uma construção de 705,59 metros quadrados tenha um custo de apenas 6,29% inferior ao que seria obtido com os índices do SINDUSCON.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a DRJ em Ribeirão Preto - SP, conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que na exigência decorrente da tributação levada a efeito no processo matriz, alicerçada no mesmo suporte fático do principal, mantida a autuação naquele



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

processo e não tendo o contribuinte trazido nenhum fato novo que pudesse ensejar o reexame da matéria, estendo a este processo a decisão do processo matriz, dada a estreita vinculação de causa e efeito entre ambos;

- que em que pesem as argumentações desenvolvidas pelo impugnante, é imperioso ressaltar que, nos casos de arbitramento dos lucros na pessoa jurídica, o que determina a tributação reflexa na pessoa dos sócios é o próprio arbitramento, e não as causas do arbitramento;

- que, entretanto, o valor exigido do impugnante deve ser reduzido à metade por força do disposto no Decreto-lei nº 1.648, de 1978, que, em seu art. 8º, § 6º, estabelece que, verificada a ocorrência de omissão de receita, será considerado lucro líquido o valor correspondente a 50% dos valores omitidos;

- que por sua vez, o art. 9º do mesmo Decreto-lei dispõe que o lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não anônimas na proporção da participação no capital social. Ora, o impugnante e sua esposa participam do capital social da empresa Stockmat com 50% cada um;

- que como se vê dos documentos de fls. 55/65, 68/72, 73/84 e 85/86, o impugnante e sua mulher apresentaram declarações de rendimentos em separado e deveriam ser tributados na proporção de 50% do lucro arbitrado, cada um, ou seja, 736.769,09 no exercício de 1991, e 18.478.191,15 no exercício de 1992;

- que com relação ao arbitramento do custo da construção, cabe ressaltar que é uma forma, como qualquer outra, de apurar gastos não declarados, subavaliados ou não comprovados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

- que o contribuinte não apresentou os comprovantes solicitados dos gastos com mão-de-obra e materiais empregados na construção. Assim, válido é o recurso do arbitramento desses custos, previsto no CTN, art. 148, com base nos elementos disponíveis na repartição, quais sejam, as tabelas de custos do Sinduscon, alvará de construção, declarações de rendimentos e informações prestadas pelo sujeito passivo;

- que com relação ao acréscimo patrimonial a descoberto levantado pela fiscalização, cabe inicialmente ressaltar que este é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza como definido no CTN, art. 43, II, pelo simples fato de que ninguém aumenta patrimônio sem a obtenção dos recursos para isso necessários. A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia efetivamente a obtenção de recursos não conhecidos pelo fisco. Porém pode o sujeito passivo carrear aos autos prova de que possuía, no momento do fato gerador, recursos maiores que os considerados pela fiscalização, ou prova de que determinado desembolso considerado pelo fisco não ocorrera ou se efetivara em momento futuro;

- que não tendo o impugnante comprovado, com rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, os gastos realizados e devidamente comprovados, não há como afastar a exigência tributária que lhe foi imputada;

- que, por último, faz-se necessário adaptar o lançamento à orientação dada pela Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, que determinou que, nos casos de lançamento de ofício relativo ao imposto devido sobre rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal (carnê-leão), os rendimentos percebidos até 31 de dezembro de 1996 e não informados na declaração de rendimentos devem ser computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa de ofício e de juros de mora calculados sobre a totalidade ou diferença de imposto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

devido. Isso significa que os valores apurados como acréscimo patrimonial a descoberto não estão sujeitos ao “carnê-leão” e que devem ser computados apenas na base de cálculo anual do tributo;

- que a pretensão do impugnante de ver reduzida à penalidade aplicada não pode prosperar, pois, além de essa exigência constituir-se em mera repercussão do procedimento doloso tipificado nos autos da pessoa jurídica, o autuado é sócio da empresa com participação de 50% no capital social. Não se pode crer que deixou de auferir vantagens patrimoniais em função das omissões detectadas na pessoa jurídica;

- que, entretanto, a multa aplicada foi imposta em estrita observância do disposto na legislação que regia a matéria na data do fato gerador. Contudo, com o advento da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44, II, o percentual da multa agravada foi reduzido de 300% para 150% em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, devendo ser aplicada retroativamente aos atos ou fatos pretéritos não definitivamente julgados, consoante Ato Declaratório Normativo Cosit nº 1, de 1997. Também a multa relativamente ao acréscimo patrimonial do exercício de 1992 deve ser reduzida para 75%, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I;

- que a Instrução Normativa SRF nº 32, de 1997, art. 1º, § 1º, autorizou a exclusão da aplicação do disposto nos arts. 3º, I, 7º, 8º e 30 da Lei nº 8.218, de 1991, no período entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991. Tal entendimento decorre da inteligência do CTN, art. 101, e da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, art. 1º, § 4º, que considerou legítima a cobrança da TRD como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218, de 1991.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão de Primeira Instância são as seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1991, 1992.

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE.

Mantida em parte a procedência do lançamento no processo principal, considera-se procedente, nos mesmos termos, o lançamento decorrente, dada a estreita relação de causa e efeito entre ambos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Tributa-se o acréscimo patrimonial não justificado por rendimentos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO.

Os rendimentos omitidos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) não informados na declaração de rendimentos devem ser computados apenas na base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa e juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença de imposto devido.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA AGRAVADA.

Em razão das disposições legais vigentes, as multas ficaram reduzidas a 75% e 150%, devendo ser aplicadas retroativamente aos atos ou fatos pretéritos não definitivamente julgados.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 25/07/01, conforme Termo constante às fls. 236/239, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (07/08/01), o recurso voluntário de fls. 240/286, instruído pelos documentos de fls. 287/288, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

- que, preliminarmente o cancelamento do auto de infração e o novo lançamento, razão da decisão recorrida julgou necessário "adaptar o lançamento";

- que se confrontando as razões da impugnação e as da decisão, constata-se que não foram apreciados/analizados/enfrentados vários argumentos apresentados na fase impugnatória, razão pela qual a decisão é nula;

- que a taxa de juros Selic foi julgada inconstitucional pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Consta nos autos às fls. 287/288 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 9.528, de 1997.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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.

Inicialmente, é de se esclarecer que o litígio nesta fase recursal se prende tão-somente as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância; discussão sobre a omissão de rendimentos, apurados através de fluxo financeiro – “acréscimo patrimonial a descoberto” - e a de distribuição de lucros por tributação reflexa (decorrente do processo matriz), tendo em vista a autuação de pessoa jurídica do qual o recorrente é sócio, dos encargos legais.

Em sua defesa o suplicante apresenta em preliminar argumentos que no seu entender seriam preliminares de nulidades da decisão de primeira instância, tais como: que não existe a figura de “adaptar o lançamento”; a DRJ de Ribeirão tomou duas decisões; não apreciou argumentos impugnatórios.

Quanto as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância, argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, firmo a seguinte posição: rejeição pelos motivos abaixo expostos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

Como se vê do relatório, no entendimento do suplicante a decisão da Delegacia de Julgamento inovaria em relação ao fato gerador atribuído à recorrente. Entende que enquanto o lançamento ex-officio fundamenta-se em rendimentos recebidos de pessoas físicas, tributados mensalmente (carnê-leão) e a referida decisão baseia-se em omissão de rendimentos apurados por "fluxo de caixa", ou seja, tributação anual. Entende que o fato têm de comum é constituírem fato gerador do imposto de renda. Todavia, o aspecto material do fato gerador é distinto.

Assim, o suplicante entende ser nula a decisão de Primeira Instância, na parte inovadora, eis que atenta contra a garantia do devido processo legal, o direito de ampla defesa do contribuinte, eis que ele se defendeu de enquadramento legal determinado, decidindo todavia, o julgador ser aplicável outro dispositivo.

Da análise dos autos, verifica-se que os pontos centrais do litígio estavam restritos a interpretação tributação de omissão de rendimentos apurados mensalmente através do "fluxo de caixa".

Não resta dúvidas, nos autos, que a acusação que pesa sobre o suplicante é a não comprovação dos "acréscimos patrimoniais a descobertos" apurados através de "fluxo de caixa", ou seja, o recorrente gastou mais recursos do que tinha disponível.

Da mesma forma, resta claro que a decisão de Primeira Instância, em seus fundamentos decisórios, argumentou que os rendimentos omitidos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) não informados na declaração de rendimentos devem ser computados apenas na base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa e juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença de imposto devido, ou seja, entendeu que a omissão de rendimentos apurado mensalmente através de "fluxo de caixa", devem ser tributados anualmente na Declaração de Ajuste.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

Procedimento é correto, não existe nenhuma adaptação no lançamento. Pelo contrário, a decisão, simplesmente, aplicou a legislação de regência, para corrigir o lançamento na parte equivocada, procedimento mais do que normal nos julgamentos, não importando que seja julgamento de Primeira Instância, Segunda Instância ou Instância Especial (Câmara Superior de Recursos Fiscais), estas instâncias tem o dever de corrigir os lançamentos se entender equivocada a sua constituição, desde que a decisão seja mais favorável ao contribuinte, ou seja, a decisão não pode agravar o lançamento.

Assim sendo, na análise da comparação entre os fundamentos constantes da peça acusatória e os fundamentos constantes da peça decisória, não vislumbro nenhuma descon sideração ou inovação, por parte da autoridade julgadora, do conteúdo fundamental pela qual a autoridade lançadora procedeu ao lançamento.

A preliminar levantada pelo suplicante, data vênia, não tem nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-la. Acolher da forma como foi suscitada, seria atrelar o julgador à estrita vontade da autoridade lançadora ou à vontade do autuado, ou seja, a autoridade julgadora seria obstada de fundamentar a sua própria decisão com base em textos legais ou de emitir juízo próprio, deste que, evidentemente, não contrário à lei.

Ora, ficou cristalino na peça decisória que o julgador estava plenamente ciente da razão fundamental que levou a autoridade lançadora a formalizar o crédito tributário contra a suplicante, para isto basta verificar o conteúdo de fls. 230/232.

Assim sendo, entendo que não se deva dar razão ao suplicante, já que a decisão de Primeira Instância apreciou circunstanciadamente todos os fatos e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

Somente a inexistência de exame de algum argumento apresentado pelo suplicante, na fase impugnatória, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante ou o acréscimo de algum argumento que acarretasse mudança radical na decisão é que constituiria nulidade da decisão singular.

Ora, os autos demonstram claramente, a infração imputada acompanhada da descrição dos fatos, a decisão singular, é cristalina, e se manifesta sobre os principais argumentos apresentados pelo suplicante em sua peça impugnatória. Estes são os principais fatos do processo em questão, e estes foram longamente debatidos pela decisão de Primeira Instância, talvez, não a contento do suplicante, ou seja, o resultado não foi como o suplicante gostaria que fosse.

No meu entender, não faz nenhum sentido a autoridade julgadora ficar rebatendo argumento por argumento, embasando a sua opinião em teorias jurídicas, textos legais e jurisprudenciais, principalmente, os que não teriam o poder de modificar a decisão da questão discutida, qual seja, a tributação com base em omissão de rendimentos, apurados através de "fluxo de caixa".

É evidente que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, arrola a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10825.000618/96-36
Acórdão n.º : 104-20.751

Da mesma forma, é evidente que a obediência plena ao direito de defesa, igualmente prescrito no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal.

Não obstante, a infinidade de situações suscetíveis de ser compreendida no significado da expressão preterição do direito de defesa, ou do direito de ampla defesa é de tal amplitude que se faz necessário distinguir quando existe a falta de apreciação de prova ou argumento de defesa, bem como quando existe inovação no fundamento do lançamento, seja por inovação dos fundamentos legais, seja por alteração dos valores lançados.

Os artigos 29 e 30 do Decreto n.º 70.235/72, dizem respeito, respectivamente, à liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas. É claro que essa liberdade, no entanto, não autoriza o julgador, ao seu talante, deixar de apreciá-las, pois isso certamente acarretará cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, deve-se ter presente, no entanto, que, o não enfrentamento de alguma questão levantada pelo impugnante, não necessariamente dá origem à preterição do direito de defesa, e por via de consequência, o nascimento do cerceamento do direito de defesa. Para que flore o cerceamento do direito de defesa, que seria uma condicionante para a nulidade da decisão de primeiro grau, se faz necessário que esta questão tenha relevância, ou seja, tenha o poder de modificar algum item do decisório, não pode ser alegação por alegação, sem nenhuma importância no fato discutido. Como da mesma forma, o acréscimo de algum esclarecimento sem prejudicar a discussão, não torna, necessariamente, nula a decisão recorrida.

Assim sendo, rejeito as preliminares de nulidade da decisão de Primeira Instância, baseado no entendimento que a mesma não foi proferida com inovação no fundamento do lançamento, e sim dentro dos parâmetros legais, cujo acréscimo têm o intuito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

de fundamentar a decisão e não modificar o lançamento original, bem como, a decisão abrangeu os fatos importantes relatados pelo suplicante.

Ultrapassada as preliminares de nulidade da decisão de primeira Instância, se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à decadência de tributos regidos pelo lançamento por homologação.

Desta forma, cumpre, levantar de ofício a preliminar de decadência para o exercício de 1991, correspondente ao ano-calendário de 1990, sob o entendimento de que quando se tratar de incidência de imposto de renda pessoa física há o dever do sujeito passivo de efetuar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, o que se configura como lançamento por homologação e neste caso o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data do encerramento do ano-calendário – 31/12) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Quanto a preliminar de decadência fico com a corrente que entende que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador se completa no encerramento do ano-calendário e em assim sendo, o imposto lançado relativo ao exercício de 1991, já se encontrava alcançado pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (26/04/96), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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 completos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores completos 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 completo 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, de 1988, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

13 da Lei nº 8.383, de 1991 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 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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 está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1991, ano-calendário de 1990, já que acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, cujo marco inicial da contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorreu o fato gerador do imposto de renda questionado, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/95, para formalizar o crédito tributário discutido neste exercício.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

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

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos (lançamento por declaração), hipótese em que, antes de notificado do lançamento, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

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

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

...

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

...

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

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

...

4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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

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

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissivo na entrega da declaração de rendimentos).

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

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

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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

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

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

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviação absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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 conseqüência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, não está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1990. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1990, começou, então, a fluir em 31/12/90, exaurindo-se em 31/12/95, tendo tomado ciência do lançamento, em 26/04/96, conforme consta às fls. 01, estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

Assim, é de se acolher a preliminar de decadência relativo ao exercício de 1991, correspondente ao ano-calendário de 1990.

Quanto ao item 1 do Auto de Infração, ou seja, valor relativo à distribuição de lucro arbitrado em decorrência do lançamento de ofício relativo ao IRPJ na empresa Stockmat – Comércio e Derivados de Cana Ltda – processo 10825.000617/96-73, tem-se que a jurisprudência é pacífica no sentido que se tratando de tributação reflexa, o julgamento do processo principal (matriz) deve, a princípio, se refletir no julgado do imposto de renda pessoa física por distribuição automática de lucros, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

Considerando que a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso do processo principal, conforme Acórdão nº 103-21.693, de 12 de agosto de 2004 é de se adaptar o lançamento a esta decisão dando provimento a esta parte.

No outro aspecto de mérito, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara se resume, como ficou consignado no Relatório, à “Acréscimo Patrimonial a Descoberto”.

Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos – fluxo financeiro (“fluxo de caixa”), que o contribuinte apresentava, em determinados meses do ano-calendário de 1991, saldo negativo, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos.

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 “acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo "acrécimo patrimonial". Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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, 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10825.000618/96-36
Acórdão n.º : 104-20.751

“Lei n.º 7.713, de 1988:

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

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

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

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

Lei n.º 8.134, de 1990:

“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, de 1990:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

“Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.”.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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 fato gerador, é de se observar 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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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.

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, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação do da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10825.000618/96-36
Acórdão n.º : 104-20.751

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

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

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

É evidente que o arbitramento da renda presumida cabe quando existe o sinal exterior de riqueza caracterizado pelos gastos excedentes da renda disponível, e deve ser quantificada em função destes.

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

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

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

Assim, não há dúvidas que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

(exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa.”

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como, a iterativa jurisprudência, administrativa e judicial, a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se que as presunções jûris tantum, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pelo recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Caberia, sim, a suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar argumentos, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal ou mesmo reduzir parte, persiste nesta fase recursal, pois o recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em provas, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído a totalidade do crédito tributário constituído.

Quanto à discussão em torno do arbitramento do custo de construção, tomando como base os custos do metro quadrado, extraído das tabelas publicadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de São Paulo, elaboradas mensalmente de acordo com a Lei nº 4.951/64 e a NB-140, da Associação Brasileira de Normas Técnicas, tem-se que a decisão de Primeira Instância firmou a sua convicção no sentido de que se constata nos autos que não houve apresentação dos documentos, muito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

menos a comprovação pelo contribuinte da necessidade real dos gastos para realização da construção questionada, entendendo ser legítimo o arbitramento com base nos índices da Tabela do SINDUSCON.

Entendo assistir razão à autoridade julgadora. Vejamos.

Da análise dos autos, vê-se que o fiscal autuante de posse das informações que dispunha e de posse dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo elaborou "Demonstrativo do Custo da Construção de fls. 15/17", onde demonstra mês a mês o valor arbitrado, transformando este valor em metros quadrados de construção tendo por base o Índice Médio do Sindicato da Indústria da Construção Civil do Estado de São Paulo (SINDUSCON), demonstrando o rateio da obra de 705,6 m², que compreendem a obra questionada.

Deve se deixar claro, que os agentes do Fisco têm, mais que direito, o dever de recorrer ao arbitramento, sempre que, por motivos os mais diversos, a base de cálculo não seja documentalmente conhecida ou as informações do contribuinte não se estribem em documentação e forma pré-determinada.

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

Em que pese o esforço do suplicante em argumentar pelo provimento do recurso em razão do arbitramento de custos com base no índice do SINDUSCON, entendo que são equivocados os argumentos invocados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

Estou com o fisco, pois não existem razões para que a Administração Fiscal deva aceitar valores de custo de construções de imóveis declarados pelo contribuinte quando se verifica estarem estes nitidamente subavaliados.

Neste processo, a partir da existência de obra em construção em nome do recorrente, cujas origens de rendimentos e a totalidade da construção não foram suficientemente comprovados através de documentação hábil e idônea e cujas dimensões indicam renda omitida, foi arbitrado o custo real da construção, com base em índices extraídos das tabelas de valores informadas pelo Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado do Paraná, elaboradas conforme NB-140 da ABNT, que apresenta custos médios por m².

O Sindicato tem autorização legal dos art. 53 e 54, da Lei nº 4.591, de 26/12/64, para promover a divulgação mensal dos custos unitários da construção civil a serem utilizados na região que ele jurisdiciona.

Nestes casos entendo ser perfeitamente aceitável o uso da presunção para provar que houve aumento patrimonial não justificado, decorrente de omissão de rendimentos, pela demonstração de que o custo total da construção foi superior ao declarado pelo contribuinte.

Para a obtenção desse resultado, a fiscalização adotou o arbitramento que, no caso, constitui na utilização do preço médio do metro quadrado de construção, de acordo com as tabelas do SINDUSCON.

Em nenhum momento no exame feito nos autos pode-se concluir que o custo total da obra foi devidamente comprovado e declarado, já que o fisco demonstrou que não houve valor declarado na Declaração de Ajuste Anual. Resulta claro que o recorrente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

não fez a prova da totalidade dos gastos realmente incorridos, esta constatação é suficiente para autorizar o Fisco a arbitrar os custos de construção com base nos elementos que dispuser.

Diz o dispositivo legal e regulamentar:

" - Art. 148 da Lei n.º 5.172/66 (CTN) - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé às declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DE 1980 – DECRETO 85.450:

Art. 622 - A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte, nos termos do artigo 677, os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição de patrimônio (Lei n.º 4.069/62, art. 51, parágrafo 1º).

Parágrafo único - O acréscimo do patrimônio da pessoa física será classificada como rendimento da cédula H, quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis ou já tributados ou já tributados exclusivamente na fonte (Lei n.º 4.069/62, art. 52).

Art. 623 - As declarações de rendimentos estarão sujeitas à revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 74).

(...).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10825.000618/96-36
Acórdão n.º : 104-20.751

Parágrafo 3º - A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Regulamento (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 74, parágrafo 1º).

(...).

Art. 676 - O lançamento será efetuado de ofício quando o contribuinte (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 77, e Lei n.º 5.172/66, art. 149):

...

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida.

(...).

Art. 678 do RIR/80 - Far-se-á o lançamento de ofício (Decreto-lei n.º 5.844/43, art. 79):

I - arbitrando os rendimentos mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;

II - abandonando as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

III - computando as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata."

A aplicação da tabela regional de Custos Unitários Básicos - CUB no arbitramento efetuado pelo Fisco é perfeitamente pertinente, pois tem sido reiteradamente reconhecida pela jurisprudência administrativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10825.000618/96-36
Acórdão n.º : 104-20.751

Sem dúvida, essas normas autorizam à autoridade lançadora a proceder a arbitramento do valor do custo da obra realizada com base nos elementos que dispuser. Entre estes elementos disponíveis está a tabela de custos unitários de construção do SINDUSCON, que o art. 54 Lei n.º 4.591/64 que cuida da construção de edifícios determina sejam divulgadas mensalmente, de acordo com os critérios legais e normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Não merece censura o procedimento adotado pela Fiscalização, pois, diante da falta de comprovação da totalidade dos custos da obra pelo recorrente, agiu de forma correta, ao proceder o arbitramento do valor destes custos com base nos elementos disponíveis na repartição, quais sejam: as tabelas de custos unitários do SINDUSCON-PR, Plantas, Memorial Descritivo, Alvará de Licença, etc.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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

c) A terceira hipótese seria quando o contribuinte declara um determinado valor, intimado apresenta documentação, mas pela análise da fiscalização, em função da necessidade de material e mão de obra baseados no projeto verifica serem insuficientes para a execução do empreendimento.

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

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

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

Concluindo, se o contribuinte declara determinado valor e quando intimado nada comprova, que é o caso dos autos, não há presunção de verdade da declaração podendo ser desconsiderada nesta parte e, portanto, utilizado o arbitramento para cobrar eventual diferença.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

Como já disse a decisão de Primeira Instância que no processo administrativo se admite a prova indiciária ou indireta, assim conceituada àquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios, para a partir deles provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Da análise dos autos não há dúvidas que o recorrente recebeu os valores questionados e os mesmos não tem a devida correspondência em origem de recursos declarados. As alegações apresentadas pelo contribuinte no intuito de se exonerar do tributo são por demais frágeis e em nada o socorre.

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma.

Ora, nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá o suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

Por fim, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

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.

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 veta-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 exequibilidade 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.

Assim, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10825.000618/96-36
Acórdão nº. : 104-20.751

equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

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: I - REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância; II – acolher a preliminar de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo ao exercício de 1991, ano-calendário de 1990, e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência tributária o item 01 do Auto de Infração (decorrência).

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2005


NELSON MALLMANN