



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Recurso nº. : 12.746  
Matéria : IRPF - EXS.: 1991 a 1994  
Recorrente : ADRIANA RODRIGUES FIGUEIREDO DE OLIVEIRA  
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP  
Sessão de : 24 DE FEVEREIRO DE 1999  
Acórdão nº. : 102-43.613

**DECADÊNCIA** - O prazo para a Fazenda Pública proceder a novo lançamento, se inicia a partir da notificação do lançamento primitivo, que coincide com a data da entrega da respectiva declaração de rendimentos. Não é caduco o lançamento realizado no interregno de 5 anos a contar da data da entrega da declaração.

**MATÉRIA PRECLUSA** - Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afronta ao princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

**IRPF** - Constituem rendimento bruto sujeito IRPF, as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, por rendimentos não tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte, apurado anualmente até 1988 conforme artigo 52 da Lei nº 4.069/62 e mensalmente a partir de 1989, conforme art. 2º e 3º § 1º da Lei 7.713/88. Descabe a exigência de IRPF sobre depósitos bancários, mormente quanto a movimentação bancária já fez parte do levantamento patrimonial mensal.

**IRPF - TRD** - Indevida a cobrança da TRD no período de fevereiro a julho de 1991 pois, interpretando-se os artigos 9º da Lei 8.177/91 e sua nova redação dada pelo art. 30 da Lei 8218 de 29 de agosto de 1991, à luz da Lei de introdução ao Código Civil, constata-se que a modificação do texto legal para a cobrança da TRD, como juros, somente surte efeito partir de agosto de 1991, visto que a nova redação não modifica o texto do artigo durante o período de sua vigência, ou seja, de fevereiro a julho de 1991.

**AGRAVAMENTO DE MULTA** - Não cabe o agravamento da multa de ofício, com base nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, nos casos de omissões de rendimentos, quando a autoridade fiscal não carrega aos autos provas que demonstrem de modo inequívoco, o dolo por parte do contribuinte no cometimento da infração.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

D. A



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

Processo nº : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº : 102-43.613

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ADRIANA RODRIGUES FIGUEIREDO DE OLIVEIRA.

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

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 JUN 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, MÁRIO RODRIGUES MORENO e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS. Ausente, justificadamente, a Conselheira URSULA HANSEN.



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63

Acórdão nº. : 102-43.613

Recurso nº. : 12.746

Recorrente : ADRIANA RODRIGUES FIGUEIREDO DE OLIVEIRA

**RELATÓRIO**

O presente processo resulta do auto de infração de fls. 651 e seus anexos, que exigiu da Contribuinte em epígrafe o crédito tributário no valor equivalente a 447.187,58 UFIR, correspondente ao imposto de renda de 99.278,61 UFIR, juros de mora de 67.990,07 UFIR, multa de ofício de 275.426,67 UFIR e multa por atraso na entrega da declaração de 4.492,23 UFIR, relativamente aos exercícios de 1.991 a 1.994, anos-calendário 1.989 a 1.993.

Tais exigências decorreram de haver a fiscalização constatado diversas irregularidades já descritas e especificadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 518/523, onde se destaca Omissão de Rendimentos e Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

Não se conformando com a exigência, tempestivamente ingressou a interessada sua impugnação de fls. 693/702 que contesta o auto de infração Re-Ratificado de fls. 571, impugnação esta já devidamente sintetizada na decisão de fls. 728/745.

A autoridade de primeira instância, na referida decisão, conheceu da impugnação e deferiu-a parcialmente quanto ao mérito, determinando a retificação do auto de infração para excluir a multa por atraso na entrega da declaração e reduzir o imposto de renda para 75.781,24 UFIR, juros de mora para 54.779,03 UFIR, calculados até 12/06/96 e multa de ofício para 211.690,25 UFIR, conforme demonstrativos de fls. 704/727, ementando a matéria da seguinte forma:

**“OMISSÃO DE RENDIMENTOS – ACRÉSCIMO  
PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Tributa-se o acréscimo  
patrimonial apurado pelo Fisco, cuja origem não seja justificada.**

*DP*



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63

Acórdão nº. : 102-43.613

Entretanto, retifica-se o lançamento para considerar o saldo de disponibilidade de um mês como recurso para o mês subseqüente (dentro do mesmo ano-base), para fins de apuração de omissão de rendimentos do mês .

**SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS** – A existência de depósitos bancários, em montante incompatível com os dados da declaração de rendimentos, evidencia percepção de renda omitida que cabe ao Contribuinte ilidir.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO** – A apresentação da declaração de rendimentos sob intimação fiscal para tanto não pode ser aceita como apresentação espontânea.”

Irresignado com a decisão, fez a Contribuinte anexar aos autos suas razões de recurso voluntário de fls.750/782, onde, após fazer considerações sobre o auto de infração, faz as seguintes alegações sintetizadas a seguir:

Alega a preliminar de decadência, dizendo ser o auto de infração nulo com relação aos fatos geradores compreendidos entre janeiro de 1990 e setembro de 1991, restando portanto para discutir o mérito apenas a matéria contida nos fatos geradores do período de outubro de 1991 a janeiro de 1993.

Alega que a fiscalização, além de não ter considerado o efeito da decadência sobre os fatos geradores de janeiro de 1990 até setembro de 1991, manteve a cobrança ilegal dos efeitos financeiros da TRD sobre o lançamento relativo ao exercício de 1991, dizendo ser o assunto já pacificado nos Conselhos de Contribuintes.

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, diz: “ a avaliação da variação patrimonial deve levar em conta o levantamento do patrimônio, que somente se opera por ocasião da elaboração da declaração de bens, por ocasião do preenchimento da declaração e ajuste. Para que se aceitasse variação patrimonial mensal seria necessária a elaboração de declaração de bens completa



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

ao final de cada mês, nela contendo o total dos créditos, débitos, empréstimos, dívidas, bens, direitos e obrigações em geral existentes ao final de cada mês. Este é um dos motivos que leva os tribunais a não acolherem variação patrimonial calcada em simples demonstrativos de movimentação financeira”, fazendo em seguida citações de acórdãos em seu favor no sentido de que os depósitos bancários não constituem na realidade fato gerador de imposto de renda.

Quanto aos sinais exteriores de riqueza, diz ter havido adoção de critério equivocado por ter a fiscalização se louvado nas planilhas “Planilha de Análise dos Créditos Bancários” e “Planilha de Movimentação Financeira” para definir a expressão caracterizadora de “sinais exteriores de riqueza”, planilhas estas cujos conceitos não coincidem com o conceito de “sinais exteriores de riqueza” que a legislação fiscal contempla.

Segue a Contribuinte em seu recurso tratando do agravamento indevido da multa, dizendo não constar da descrição dos fatos e enquadramento legal os motivos que levaram a fiscalização a aplicar a multa de 150% e 300% para a infração que classificou no item 5 (acréscimo patrimonial a descoberto) e que pela simples falta de descrição dos elementos que conduziram à convicção da fiscalização sobre o agravamento da multa, ele é descabido.

Solicita ainda a interessada a aplicação da retroatividade benigna relativa à multa contemplada no art. 106 do Código Tributário Nacional, reitera os termos de suas impugnações, a original e a decorrente do auto de ratificação, requerendo por fim a improcedência total da exigência fiscal, pedindo a admissão da preliminar de decadência na forma proposta, e, em caso de provimento apenas parcial, a exclusão dos efeitos financeiros da TRD, a exclusão da multa agravada e a aplicação da retroatividade benigna relativa à multa.



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

Manifestou-se a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em suas contra-razões de fls.785/791, no sentido de dar ao recurso provimento parcial, com respeito ao mérito, alterando a decisão *a quo*, para o fim de conceder o benefício da redução de multas previstas no art. 4º, I e II, e parágrafo 1º da Lei 8218/91, para as fixadas no art. 44, I e II da Lei 9430/96.

É o Relatório.

DP.



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

**V O T O**

Conselheiro FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI, Relator

O recurso é tempestivo, dele conhecido, há preliminar a ser analisada.

**DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO FEITO FISCAL - EM VIRTUDE DE DECADÊNCIA:**

Para subsidiar nossa decisão transcrevamos a legislação fiscal que trata de nulidade.

**CÓDIGO TRIBUTÁRIO**

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

“Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

A competência para a AFTN fiscalizar o Imposto de Renda e formalizar a exigência do imposto e multa, está prevista na Lei 2.354/54 e no Decreto-lei 2.225/85, no Decreto 70.235/72.

A obrigatoriedade de efetuar o lançamento está prevista no artigo 144 da Lei nº 5.172/66 e o percentual da multa na Lei 8.218/91.

**CÓDIGO TRIBUTÁRIO**

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63

Acórdão nº. : 102-43.613

“Art. 142 - Compete privativamente 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Como vimos a Auditora fiscal tem a competência para formalizar a cobrança do tributo bem como para propor a penalidade.

Quanto a alegada decadência não ocorreu visto que o termo inicial para contagem da decadência iniciou com a entrega da declaração ocorrida em 22.07.91 conforme carimbo de recepção apostado pelo CREDIREAL, folha 04, e terminaria em 21.07.96, o contribuinte foi notificado da autuação em 14.06.96 conforme AR de página 307, dentro portanto do prazo previsto para a autoridade rever o lançamento mais antigo objeto da exigência contida neste processo.

Com a edição da Lei nº 7.713/88 o imposto de renda pessoa física passou a ser exigido mensalmente, porém como antecipação do devido pois o lançamento somente se consume com a entrega da declaração, data em que se faz o ajuste, podendo resultar em imposto a pagar, como ocorrido com o contribuinte ou a restituir se os recolhimentos feitos durante o ano superaram o devido na declaração.

Ora, se o resultado final é apurado na declaração anual, data em que a autoridade toma conhecimento da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda auferida no ano anterior, somente a partir daí poderiam conferir “in totum” se o valor devido a cada mês do ano calendário a que se refere a declaração está correto.



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

A própria Lei nº 7.713/88 citada pelo contribuinte dá opção ao contribuinte, que tenha percebido de mais de uma fonte pagadora de rendimentos e ganhos de capital sujeitos à tributação, de recolher a diferença anualmente, sem acréscimos legais, conforme artigo 24 da citada norma.

É pacífico no Conselho que a data inicial para a contagem do prazo decadencial, salvo casos de dolo fraude ou simulação, é a data da entrega da declaração, conforme diversos acórdãos entre os quais citamos o de nº 101-87.086/94

*“ENTREGA DA DECLARAÇÃO (PESSOA FÍSICA) - Com relação ao Imposto de Renda devido pela Pessoa Física, o prazo decadencial, para a Fazenda Pública proceder a novo lançamento, se inicia a partir da notificação do lançamento primitivo, que coincide com a data da entrega da respectiva declaração de rendimentos.”*

Assim, mesmo antecipando o pagamento, temos que o lançamento permanece por declaração e não por homologação como quer o contribuinte, não sendo portanto a entrega da declaração simples cumprimento de obrigação acessória mas documento que informa a autoridade todos os bens e rendimentos e o imposto devido, que pode ser como já dissemos maior ou menor que o recolhido durante os meses do ano calendário a que se refere.

O auto de infração contém todos os requisitos previstos no artigo 10 do Decreto 70.235/72, sendo portanto legítimo para a exigência do crédito tributário.

Estando o processo de acordo com a legislação e não encontrando nenhum motivo que pudesse levar-me a anular a ação, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo recorrente.

*D.*



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

**MÉRITO**

Antes de analisarmos o mérito, o que faremos item por item na mesma seqüência do recurso, relacionaremos aqueles que não foram expressamente atacados na inicial, constituindo-se portanto em matérias preclusas das quais deixo de conhecer.

Matérias não impugnadas por não terem sido expressamente contestadas:

- rendimento do trabalho com vínculo empregatício;
- rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas;
- acréscimos patrimoniais a descoberto - quanto aos valores referentes a despesas com dependentes, diferença anual e quanto a avaliação da variação patrimonial levar em conta o levantamento do patrimônio e declaração de bens no final de cada mês.

Abaixo transcrevemos a legislação e demonstramos que esta Corte não pode tomar conhecimento de argumentos não apresentados na inicial.

**“Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário (Redação dada pelo art. 1º da Lei 7.748/93) (grifamos).**

Art. 31 - A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93).

DR.



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

**Art. 33 - Da decisão** caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão (grifamos).

Como se vê pela leitura do texto legal, o recurso, quando cabível, deve se restringir à decisão, pois questão não levantada na petição inicial tem-se como aceita pelo contribuinte.

A obediência plena ao direito de defesa, prescrito no artigo 5º, inciso LV do Estatuto Político, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal (art. 5º, incisos LV e LIV da Constituição Federal).

O Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, traduziu o exercício dos referidos direitos do administrado **estabelecendo duplo grau de jurisdição**, na apreciação das provas e dos argumentos de defesa, assim para não ficar ao arbítrio de um julgador monocrático, possibilitou ao acusado recorrer da decisão proferida, a este colegiado, composto paritariamente de representantes da fazenda e dos contribuintes, possibilitando um novo exame da matéria nos seus aspectos legais e quanto ao mérito.

A inovação, com argumentos não apresentados na petição inicial, quebra o duplo grau de jurisdição, sendo portanto contrário à norma legal exposta. A parte pode recorrer da decisão mas, somente são revistos por esta Corte, argumentos já apreciados em primeira instância, salvo se originários de acontecimentos posteriores ao veredicto.

Concluindo as questões levantadas somente no recurso não pedem ser admitidas por esse Egrégio Tribunal Administrativo em virtude da preclusão de seu conteúdo.



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

A preclusão é barreira intransponível visto transbordar a competência desse Egrégio Conselho de Contribuintes o exame de matérias não litigadas em primeiro grau.

Quanto ao fato gerador do Imposto de renda pessoa física transcrevamos a legislação, que nos mostrará até quando foi anual e a partir de que data passou a ser mensal.

A partir do exercício de 1990 ano-base de 1989 a tributação das pessoas físicas passou a ser mensal nos termos da legislação abaixo:

Lei nº 7.713/88

“Art. 2º - O imposto de renda das pessoa físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 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 não correspondentes aos rendimentos declarados.”(Grifamos).**

A legislação acima demonstra de forma inequívoca e clara o fato gerador do imposto, não tendo portanto razão o contribuinte quanto a alegação de sua inexistência.

Ao contrário do que alega o contribuinte as planilhas levaram em conta todos os itens, que compuseram recursos e dispêndios, pecando apenas na parte relativa à não transposição dos valores dos saldos quando positivos, levantados de janeiro a novembro.

20.



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

A fiscalização intimou o contribuinte a comprovar os dados contidos em sua declaração, e isso incluía obviamente a comprovação de recursos suficientes para o pagamento do acréscimo patrimonial. Além da fase de fiscalização o contribuinte teve os prazos processuais dedicados à impugnação e ao recurso para demonstrar a existência de numerários suficientes para cobrir tal variação, porém nada trouxe como prova, apenas alegou, alegar sem provar é como não alegar.

Não foi a fiscal que presumiu a omissão de rendimentos com base no acréscimo patrimonial a descoberto, mas a lei, mais especificamente o § 1º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, tratando-se portanto de presunção legal e não pessoal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga alguém sem que tenha recursos para isso ou os tome emprestado de terceiros.

Vale ressaltar portanto que, adquirindo um bem em determinado mês o contribuinte deve comprovar, perante a autoridade tributária quando intimado, os recursos suficientes para comprar o referido bem. O termo declarados utilizado pela lei significa, que os rendimentos no momento da sua percepção estiveram à disposição da tributação, para se for o caso sobre eles incidir o imposto de renda.

Quanto a alegação de que teria os recursos para cobrir os acréscimos patrimoniais a descoberto, levantados pela fiscalização precisaria ser comprovado, o que não ocorreu e por isso não pode ser aceita pelo julgador monocrático pois, o artigo 15 do Decreto 70.235/72 determina que a impugnação deve ser formalizada por escrito e acompanhada com os documentos em que se fundamentar. Argumentações desprovidas de documentos demonstram apenas expedientes protelatórios visto que não têm o condão de modificar exigência tributária calcada em prova material.

DD.



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

Processo nº : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº : 102-43.613

Quanto a citada avaliação contraditória, administrativa ou judicial, deveria ser apresentada pelo contribuinte e não pela fiscalização, dentro dos ditames do artigo 20 da Lei nº 7.713/88, verbis:

-----  
**CÓDIGO TRIBUTÁRIO**

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988

“Art. 20 - A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

O contribuinte não apresentou a avaliação contraditória logo deve permanecer os valores lançados pela fiscalização.

Tem essa casa pautado e decidido que, como não existe declaração mensal, as sobras de recursos ocorridas de janeiro a novembro devem ser transferidas para o mês seguinte, pois não existe presunção legal de consumo.

De forma diversa são as eventuais sobras de dezembro, pois sendo obrigatória a declaração de bens e valores em 31.12 de cada ano, os numerários mesmo que declarados devem ser comprovados visto que a declaração está sujeita a verificação por parte da autoridade administrativa que pode solicitar a comprovação de quaisquer bens ou valores inseridos a qualquer título na declaração, assim as eventuais sobras mesmo que resultantes de levantamentos feitos pela fiscalização ou órgãos julgadores, somente podem ser transferidas de dezembro para janeiro dentro dos limites declarados e comprovados, pois se o contribuinte não os declarou é porque não existiam no final do período considerado.

Q



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

O contribuinte alega indevidamente erro na identificação do sujeito passivo quanto às aquisições em nome de seus filhos pois consta dos respectivos instrumentos de transmissão, o ônus financeiro por ele assumido, logo o valor não só o constante dos documentos mas como o da avaliação judicial deve compor como dispêndio o seu levantamento patrimonial.

O artigo 6º da Lei 8.021/90, porém, apresenta interesse decisivo para o deslinde, com seguinte redação:

*“Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se 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.*

*§ 3º - Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.*

*§ 4º - no arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.*

*§ 5º - O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§ 6º - Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.”*



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

Processo nº : 10850.001131/96-63

Acórdão nº : 102-43.613

A transcrição integral do artigo deveu-se à necessidade de visualizar os diversos aspectos que devem, sistematicamente, ser observados no conjunto, permitindo a integração de seus parágrafos.

Procedimento histórico, a tributação com base em depósitos bancários sofreu seu maior revés com a edição do Decreto-lei n.º 2.471/88, quando o próprio Poder Executivo, patrocinador dos lançamento, sentindo ser invariavelmente vencido com custas e penalização de sucumbência, tomou a iniciativa de coibir os danosos efeitos de tais lançamento, sob a seguinte alegação, contida na exposição de motivos:

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

Apesar de posteriormente, com o advento da Lei n.º 8.021/90, se criar a possibilidade de adoção do montante de depósitos bancários como base de arbitramento, perdurou até a edição da Lei nº 9.430/96 o entendimento de que, dito lançamento, constituído exclusivamente com base em depósitos bancários, não apresenta substância suficiente para sua manutenção, conforme farta jurisprudência e doutrina.

O entendimento do conteúdo legal deve passar por sua interpretação, dentro do possível mediante integração, e nos leva a dois enfoques. O primeiro, a partir da definição do “caput” do art. 6º, que orienta o comando legal.

*22*



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº. : 102-43.613

Assim, trata o artigo 6º da possibilidade que a fiscalização dispõe de arbitrar a renda do contribuinte. Tal possibilidade considera ser o arbitramento admissível com base na renda presumida com base nos depósitos ou aplicações financeiras ou mediante a utilização dos sinais exteriores de riqueza, traduzidos por gastos incompatíveis com a renda declarada.

A tipicidade que enseja a tributação deve, necessariamente, passar por um processo de arbitramento que tem como pressuposto sinais exteriores de riqueza, sob pena de, na sua falta, utilizar-se de critério baseado em outra constatação, portanto, não previsto no art. 6º.

A integração dos parágrafos do art. 6º, dentro do tipo legal por ele criado, deve ser observado como um procedimento harmônico, objetivo e seqüencial, inclusive com atendimento ao contido no parágrafo 3º.

Necessário avaliarmos a coincidência entre o conceito de sinal exterior de riqueza contido no § 1º do art. 6º da Lei 8.021/90 e a figura financeira e jurídica do depósito bancário.

A legislação, Lei 8.021/90 art. 6º autorizou dois tipos de arbitramento: o primeiro mediante o arbitramento dos rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza, e o segundo com base nos depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, porém através do § 6º do artigo supra citado determinou que qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

DP



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

Processo nº : 10850.001131/96-63

Acórdão nº : 102-43.613

A imposição prevista pela lei quanto a opção a ser seguida pela autoridade para arbitrar os rendimentos implica necessariamente que dois levantamentos sejam feitos, o da renda presumida com base nos sinais exteriores de riqueza e o dos depósitos e aplicações realizadas junto a instituições financeiras para os quais o contribuinte não comprovou a origem dos recursos. Antes do lançamento a autoridade deve comparar as duas bases de cálculos previstas para o arbitramento, verificar qual mais favorece ao contribuinte e utiliza-la como base para o arbitramento no lançamento de ofício.

O lançamento realizado sem a observância deste preceito legal não pode prosperar visto que o objetivo da norma é alcançar aqueles rendimentos que subsidiaram os gastos ou as aplicações e não foram de conhecimento, tácito ou expresso, da autoridade, assim entendidas as quantias que estiveram até então à margem da lei quanto a tributação do imposto de renda.

O assunto vem tendo tratamento jurisprudencial, mesmo nesta Câmara, claramente definido, como passo a indicar.

No recurso n.º 78.233, a Ilustre Relatora Conselheira Ursula Hansen, entendeu em seu voto acolhido unanimemente : *“Verifica-se, pois que a própria lei veio a definir que o montante dos depósitos bancários ou aplicações junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não consegue provar a origem dos recursos utilizados nessas operações, podem servir como medida ou quantificação para arbitramento da renda presumida e para que haja renda presumida, o Fisco deve mostrar, de forma inequívoca, que o contribuinte revela sinais exteriores de riqueza.”* (destaquei).



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

Processo nº : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº : 102-43.613

A esclarecedora ementa assim recheou o Acórdão n.º 102-29.883 :

*“IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O artigo 6º da Lei n.º 8.021/90 autoriza o arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações e o Fisco demonstrar indícios de sinais exteriores de riqueza, caracterizados pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte (Ac. 102-28.526/93).”*

Em bem fundamentado voto, no recurso n.º 72.518, o Ilustre Relator Conselheiro Kazuki Shiobara, igualmente aplicou a lei no mesmo sentido, de cujo voto extraio : *“Restando incomprovado de indício de sinal exterior de riqueza, caracterizado por realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, não há como manter o arbitramento com base em depósitos bancários e aplicações financeiras, cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte”.*

O voto deu origem ao Acórdão n.º 102-28.526, assim ementado:

*“IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - O artigo 6º da Lei n.º 8.021/90 autoriza o arbitramento dos rendimentos com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações, e o Fisco demonstrar indícios de sinais exteriores de riqueza, caracterizada pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.”*

Por aplicável ao presente caso, transcrevo conclusões do Relator do Voto aprovado conforme Acórdão 102-28.526, acima citado:

*DP*



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

Processo nº : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº : 102-43.613

*“Ressalte-se que tanto o inciso V, do artigo 39 do RIR/80 que tem origem no artigo 9º. da Lei nº. 4.729/65 como o artigo 6º. da Lei nº. 8.021/90 tratam de arbitramento da renda presumida e portanto, dizem respeito a critério ou processo de fiscalização e relacionado com poderes de investigação e, por conseqüência, a nova lei pode ser aplicada aos fatos geradores ocorridos anteriormente , nos precisos termos do artigo 144, parágrafo 1º. do CTN.*

*A aplicação retroativa do artigo 6º. da Lei nº. 8.021/90 poderia ser justificada, ainda, pelo artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional e por se tratar de lei intepretativa.*

*De fato, o artigo 39, inciso V, do RIR/80 confundia indícios com arbitramento e o artigo 6º. da Lei nº. 8.021/90 veio a explicitar que quando comprovado sinais exteriores de riqueza, a autoridade lançadora poderá arbitrar os rendimentos com base na renda presumida e esta renda presumida poderia ser aferida com base nos preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos que caracterizaram os sinais exteriores de riqueza ou ainda, com base em depósitos bancários ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não consegue provar a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*Verifica-se, pois que a própria lei veio a definir que o montante dos depósitos bancários ou aplicações junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não consegue provar a origem dos recursos utilizados nessas operações, podem servir como medida ou quantificação para arbitramento da renda presumida e para que haja renda presumida, o Fisco deve mostrar, de forma inequívoca, que o contribuinte revela sinais exteriores de riqueza.*

*No presente processo, não ficou demonstrado qualquer sinal exterior de riqueza do contribuinte, pela autoridade lançadora. Não procede a afirmação contida na decisão recorrida, à folha 216, de que “o arbitramento foi feito com base na renda presumida mediante a utilização dos sinais exteriores de riqueza, no caso, os excessos de créditos bancários sem a devida cobertura dos recursos declarados” visto que o parágrafo 1º., do artigo 6º. da Lei nº. 8.021/90 define com meridiana clareza que “considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte”.*



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

Processo nº : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº : 102-43.613

*Restando incomprovado de indício de sinal exterior de riqueza, caracterizado por realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, não há como manter o arbitramento com base em depósitos bancários e aplicações financeiras, cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte”*

À vista da jurisprudência firmada neste Câmara, qualquer argumento adicional ao que já foi apresentado, por votos de diversos de seus Conselheiros, a tributação relativa à matéria em questão, tanto pela impossibilidade de tributar depósitos bancários, pura e simplesmente, que se constituem em mera movimentação financeira, quanto por ser necessária a preliminar prova de sinais exteriores de riqueza para convalidar a tributação, não pode prosperar.

Concordando com a posição expressa nos diversos Acórdãos citados, em alguns dos quais votei e já manifestei por consequência minha posição, e trazendo-os a colação trago minha própria opinião, pelo afastamento da exigência do imposto de renda, calculado sobre os depósitos bancários, cujos montantes estão descritos na página 1364.

Quanto a pretensão do contribuinte da não cobrança da TRD , o indicado seria a análise do texto da legislação citada, Lei 8.177/91 de primeiro de março de 1991 originária da Medida Provisória número 294 de 31 de janeiro de 1991 e Lei 8.218 de 29 de agosto de 1991.

Lei 8.177, de 01 de março de 1991

“Art 1º - O Banco Central do Brasil divulgará Taxa Referencial - TR, calculada a partir da remuneração mensal média líquida de impostos, dos depósitos a prazo fixo captados nos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos múltiplos com carteira comercial ou de investimentos, caixas econômicas, ou dos títulos públicos federais, estaduais e municipais, de acordo com metodologia a ser aprovada pelo Conselho Monetário Nacional, no prazo de sessenta dias, e enviada ao conhecimento do Senado Federal.



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

Processo nº : 10850.001131/96-63

Acórdão nº : 102-43.613

(...)

Art 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirá a TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e para fiscais, os débitos de qualquer natureza para com as Fazendas Nacional, Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios, com o Fundo de Participação PIS-PASEP e com o Fundo de Investimento Social, e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições de regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária."

O Supremo Tribunal Federal através do ADIn 493-0 - DF, tendo como relator o Ministro Moreira Alves e como requerente o Procurador-Geral da República, assim se pronunciou:

"A taxa referencial (TR) não é índice de correção monetária, pois refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação da moeda. "

O STF então, através do julgado supra mencionado, deu a correta interpretação do artigo primeiro da citada Lei, como taxa de juros e não como índice de correção monetária . Interpretar a TRD como sucessora do BTN, vai de encontro a própria **ementa da Lei 8.177/91 "Verbis": Estabelece regras para a desindexação da economia e dá outras providências .**

**Lei 8.218/91 de 29 de agosto de 1991**

"Art. 30 O " caput" do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art 9º - A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes a TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-PASEP, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e sobre os passivos de empresas concordatárias,



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63

Acórdão nº. : 102-43.613

em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária."

**LEI DE INTRODUÇÃO AO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO**

(Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942)

"Art. 2º - Não se destinando a vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

Parágrafo 2º - A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior."

Interpretando-se os artigos 9º da Lei 8.177/91 e sua nova redação dada pelo art. 30 da Lei 8.218 de 29 de agosto de 1991, a luz da lei de introdução ao Código Civil, constatamos que a modificação do texto legal para a cobrança da TRD, como juros, somente surte efeito a partir de agosto de 1991, visto que a nova redação não modifica o texto do artigo durante o período de sua vigência, ou seja de fevereiro a julho de 1991.

Quanto ao agravamento da multa, transcrevamos o texto legal no qual se baseou a autoridade para tal agravamento:

Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964

"Art. 71 - **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.



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

Processo nº : 10850.001131/96-63  
Acórdão nº : 102-43.613

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

Art. 73 - **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72. (Grifamos).

A multa foi majorada com base em tais artigos mediante a proposta de folhas 1402 e 1403, baseando no fato da omissão de bens na declaração de rendimentos, omissão de despesa de custeio da atividade rural e por ter o contribuinte adquirido imóveis e escriturado por valor inferior ao que efetivamente desembolsou.

Esta casa tem se pautado por não a acatar agravamento de multa em virtude de simples omissões. Tal posição mostra-se coerente com os ditames da lei pois, o agravamento de qualquer multa com base na referida legislação somente pode ocorrer quando a fiscalização provar de modo incontestado através de documentação acostada aos autos o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei. A multa não pode ser agravada através de presunção pois a lei exige a prova do dolo específico para cada fato gerador do imposto, não tendo a fiscalização provado o dolo torna-se indevido o agravamento.

A própria lei 4.502/64 utilizada pelo próprio autuante determina a exigência da multa básica e que a majoração somente pode ocorrer se houver prova no processo, conforme previsto no artigo 351 do RIR/82, redigido com base no artigo 68 da referida lei:

*[Assinatura]*



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

Processo nº. : 10850.001131/96-63

Acórdão nº. : 102-43.613

“Art. 351 - A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas, provadas no respectivo processo.”

Concluindo não tendo a autoridade lançadora provado o dolo, descabe a majoração da multa.

Até a edição da Lei nº 8.218/91, a multa básica nos casos de lançamento de ofício era de 50%, percentual esse elevado a partir de agosto de 1991 para 100%.

A Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44 reduziu o referido percentual para 75% em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97, porém o Ato Declaratório Normativo CST 01/97, autorizou a aplicação retroativa nos processos em discussão na esfera administrativa, sendo portanto pertinente a solicitação do contribuinte.

Assim conheço o recurso como tempestivo, rejeito a preliminar de decadência e, no mérito voto para dar-lhe provimento parcial para:

Desconsiderar a TRD no período de fevereiro a julho de 1991;

Aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o crédito tributário encontrado, desconsiderando-se portanto o agravamento aplicado pela autoridade fiscal.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 1999.

  
FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI