



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 10850.001893/95-51
Recurso nº : 119.570 - EX-OFFÍCIO
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1994
Recorrente : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Interessado : MAURÍCIO ALVES DE MENEZES
Sessão de : 19 de outubro de 1999
Acórdão nº : 104-17.207

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL -
O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

IRPF - CANCELAMENTO DE DÉBITOS - VALORES CONSTANTES DE EXTRATOS BANCÁRIOS - Estão cancelados pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei n.º 2.471/88, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida através de arbitramento com base, exclusivamente, sobre valores constantes de extratos ou comprovantes bancários.

IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA - A lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada. O parágrafo 5º do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90 (D.O.U de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto não tem aplicação ao ano-base de 1990.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS -
No arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário ou cheque emitido, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O Lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimento. Devendo, ainda, neste caso (comparação entre os depósitos bancários e a renda consumida), ser levada a efeito a modalidade que mais favorecer o contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

IRPF - INCORPORAÇÃO DE IMÓVEL - DOCUMENTO PÚBLICO - VALIDADE DA PROVA - Só não prevalecerá para os efeitos fiscais a data, forma e valor da incorporação constante da Escritura Pública de Incorporação de Imóvel, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual deste não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se de outra forma. Assim, a Escritura Pública de Incorporação de Imóvel faz prova bastante da aquisição de imóvel. O simples arbitramento, desacompanhado de prova material, não tem o condão de sobrepujar o que foi contratado diante de tabelião juramentado.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - REDUÇÃO - As penalidades de 100% aplicadas sobre as parcelas de impostos devidas e não pagas, devem ser reduzidas para 75% em virtude do art. 43 da Lei n.º 9.430/96 tê-las tornado menos gravosas.

IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA ACUMULADA - INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA - A penalidade prevista no artigo 8º do Decreto-lei n.º 1.968/82, incide quando ocorrer falta ou insuficiência de recolhimento de imposto, apresentada ou não a declaração de rendimentos. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 676 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80 ou artigo 889 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, cabe tão somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91.

Recurso de ofício negado.

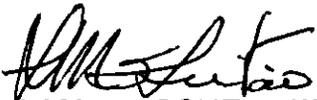
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em RIBEIRÃO PRETO - SP.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207
Recurso nº. : 119.570
Recorrente : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP

RELATÓRIO

O Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, recorre de ofício, a este Conselho, de sua decisão de fls. 452/471, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 330/350 e re-ratificado às fls. 397/418.

Contra o contribuinte MAURÍCIO ALVES DE MENEZES, CPF/MF 394.541.428-87, residente e domiciliado na cidade de Votuporanga, Estado de São Paulo, à Rua Paraná, nº 462 - Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em São José do Rio Preto - SP, foi lavrado, em 02/08/95, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 330/350, com ciência em 02/08/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 927.820,05 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD, como juros de mora, no período de 04/02/91 a 01/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50% para os fatos geradores até mai/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de jul/91; e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, todos calculados sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercícios de 1991 a 1994, correspondentes, respectivamente, aos anos-base de 1990 a 1993.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10850.001893/95-51
Acórdão n.º : 104-17.207

1 - RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO:

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, referente ao pró-labore durante o período de jan a dez de 1993, conforme consta de sua declaração de rendimentos apresentada sob intimação fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90 e artigos 4º e 5º e seu parágrafo único da Lei n.º 8.383/91.

2 - RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS

JURÍDICAS: Omissão de rendimentos de alugueis recebidos de pessoa jurídica durante o período de jan a dez de 1993, conforme consta de sua declaração de rendimentos apresentada sob intimação fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90 e artigos 4º e 5º e seu parágrafo único da Lei n.º 8.383/91.

3 - RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS:

Omissão de rendimentos de alugueis recebidos de pessoa física, conforme consta de sua declaração de rendimentos apresentada sob intimação fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, 8º, da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90 e artigos 4º e 5º e seu parágrafo único, 6º, da Lei n.º 8.383/91.

4 - RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL:

Omissão de rendimentos provenientes de atividade rural, conforme consta de sua declaração de rendimentos apresentada sob intimação fiscal. Infração capitulada nos artigos 1º a 22º da Lei n.º 8.023/90 e artigo 14 e parágrafos da Lei n.º 8.383/91.

5 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO:

Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando renda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10850.001893/95-51
Acórdão n.º : 104-17.207

mensalmente auferida e não declarada. A apuração em levantamentos efetuados, confrontando-se os depósitos bancários com os recursos declarados pelo contribuinte, através da declaração de rendimentos própria e da esposa, já excluídos todos os recursos declarados conforme mapa de folhas 226, todas as transferências entre contas, as liberações referente a empréstimos contraídos, os resgates de aplicações financeiras e as devoluções de cheques, tudo conforme consta do termo de folhas 236/238 e demonstrativo de folhas 275. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90 e artigos 4º ao 6º da Lei 8.383/91, combinados com o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

6 - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA: Omissão de rendimentos, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, apurada em virtude da falta de comprovação da origem de depósitos bancários de valores expressivos efetuados em conta corrente de sua movimentação, face aos rendimentos e outros recursos declarados. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90 e artigos 4º ao 6º da Lei 8.383/91, combinados com o artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

7 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme demonstrado no termo de verificação n.º 02. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, 16 ao 21, da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º, 2º e 18, inciso I e parágrafos, da Lei n.º 8.134/90 e artigos 4º e 52, parágrafo 1º, da Lei 8.383/91.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 31/08/95, a sua peça impugnatória de fls. 357/391, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

- que é evidente que o legislador não pode através de ficções, elaborar regras que ele não poderia expedir de forma direta porque em desacordo com as disposições constitucionais e também com as leis complementares;

- que o fato gerador nem sempre repousa em categorias de direito privado, mas sempre tem um substrato econômico cuja existência efetiva é pressuposto de tributação;

- que daí porque o legislador ordinário e o aplicador da lei não podem dizer que algo que não é fato gerador delineado na Carta Constitucional e no C.T. N o seja, ou que o fato gerador cuja ocorrência não se constatou efetivamente, seja considerado como ocorrido. A lei maior tem que ser obedecida, como também o aplicador da lei ordinária não pode presumir que o fato descrito como hipótese na lei ordinária tenha ocorrido realmente;

- que de tudo o que até aqui foi exposto, fica demonstrado de forma cristalina que as presunções, ficções e indícios não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade, porque além de se situarem em âmbito jurídico diverso, não contém os imprescindíveis requisitos constitucionais da segurança e certeza, que constitui o pilar mestre da ordem jurídica tributária;

- que quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto e sinais exteriores de riqueza, verifica-se que a tributação que se tenta impor ao impugnante, tem como base o chamado "sinal exterior de riqueza", desde há muito tempo condenado por nossos tribunais, por não se constituir fato gerador tributável pelo imposto de renda;

- que o cerne da hipótese de incidência do imposto de renda fora tipificado como auferir renda líquida num determinado momento. Este tipo tributário, buscado na



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

Constituição, exige uma renda efetiva, devidamente comprovada e demonstrada e nunca presumível, uma vez que a materialidade tributária, não pode, em absoluto, como aqui já foi discutido ser caracterizada por signos presuntivos de renda, que constituem meros indícios de renda real, vestígios ou traços indicadores de renda;

- que a fração de renda não é renda. A quantificação tributária só passa a ter existência mediante a apuração dos elementos patrimoniais da pessoa física em um determinado momento;

- que há de ser levada à consideração as características de vida de cada cidadão. No caso do impugnante, que é uma pessoa de vida altamente complexa, envolvida com centenas de negócios e muitas atividades, afirmar-se que a cada depósito efetuado em sua conta bancária é originário de um rendimento tributável pelo imposto de renda, seria o maior absurdo;

- que eles podem ter sua origem em transações totalmente distantes do fato gerador da obrigação tributária, tais como: empréstimos entre particulares; sinais de negócios, posteriormente desfeitos; transferências bancárias, em que o correntista saca dinheiro num banco e deposita em outro, para evitar o prazo de compensação do cheque, dentre outras inúmeras operações que jamais poderiam ser consideradas como impositivo do tributo;

- que a prova do que aqui é discutido encontra-se nos próprios autos. Nota-se em seus demonstrativos que em inúmeros meses a renda auferida é significativamente superior aos depósitos efetuados, ocorrendo uma inversão no mês seguinte;

- que o fisco houve por bem entender que no mês em que existiu o "superávit", a renda foi totalmente consumida. No mês seguinte, ante a existência de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

"deficit", afirmou-se que houve omissão de receita tributável. Ora, somente este fato comprova a fragilidade do método adotado pela fiscalização. Não poderia ter o impugnante sacado o dinheiro no último dia do mês e repositá-lo no dia seguinte ? Não seria este "superávit" oriundo de um empréstimo efetuado a terceiros num mês e recebido no seguinte ou de empréstimos tomados simplesmente para fazer saldo médio?;

- que parece-nos que o diligente agente do fisco está cometendo um equívoco, uma vez que o acréscimo patrimonial a descoberto, somente pode ser apurado, confrontando-se a situação patrimonial do contribuinte dentro de um lapso de tempo (01.01 e 31.12), quando se apura sua evolução patrimonial e nunca comparando-se com a movimentação bancária;

- que para encerrar a apresentação de jurisprudência aplicável ao presente tópico, que afastou definitivamente a tributação com base em depósitos bancários, houve por bem o Colendo Tribunal Federal de Recurso (TRF), hoje extinto, baixar a Sumula n.º 182, assim redigida: "É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários";

- que ante todo o exposto, ficou evidenciado que os depósitos bancários, não são, em si e por si mesmos, sinais exteriores de riqueza, podendo ser apenas indícios dela. É de se afirmar que cumpre ao fisco comprovar se há, por detrás deles a riqueza suspeitada. Não sendo confirmados por elevação patrimonial, faltarão respaldo legal para o lançamento "ex-offício" de imposto de renda;

- que, quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto, o trabalho fiscal deverá ser revisto e refeito. Analisando-se as planilhas do movimento financeiro (recursos e aplicações), nota-se que no seu preenchimento deixou-se de constar o numerário existente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

no final de cada mês. Tais saldos realmente existiam e devem ser considerados na análise da evolução patrimonial;

- que não se pode admitir o entendimento da fiscalização de que as sobras de um determinado mês, não passaram para o outro, mas que sim foram consumidas dentro do próprio mês;

- que, quanto aos ganhos de capital na alienação de bens e direitos, verifica-se que em relação ao imóvel à Rua Itacolomi nºs 116 e 120, em Votuporanga, claro está que houve por parte do impugnante um engano por ocasião da apresentação da sua declaração de rendimentos do exercício de 1992, período-base de 1991, ocasião em que deveria avaliá-lo a preço de mercado. Basta verificar que a diferença entre o preço de aquisição e o da venda, calculados em UFIR, portanto expurgada a inflação verificada no período, é de no mínimo 6 vezes mais. Esta simples constatação é suficiente para afirmar-se que houve erro de avaliação, uma vez que inexistente no mercado brasileiro investimento que produza um rendimento real de 600% ao ano. O impugnante está providenciando laudos de avaliação e outros documentos que comprovam o aqui alegado;

- que não se diga que a retificação ora pretendida somente seria possível antes da ação fiscal. Este não é o espírito da Lei n.º 8.383/91;

- que à vista da jurisprudência predominante fica claro a não incidência do imposto de renda, no caso da incorporação de imóveis ao capital da empresa, fato este que dispensa a apresentação de maiores e outros comentários;

- que, quanto aos rendimentos da atividade rural, tem-se que a tributação aqui pretendida, resulta da operação dos imóveis acima mencionados, incorporados ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

capital da empresa, quando apurou-se o rendimento tributável a partir das benfeitorias neles existentes;

- que importante aspecto a ser observado neste processo é o que se refere à exigência relativa ao acréscimo da TRD, incidente sobre os débitos consolidados desde o mês de fevereiro de 1991. Como se sabe, o Supremo Tribunal Federal - STF considerou inconstitucional a cobrança de correção monetária com base na TR ou TRD, por não serem esses indexadores substitutos do extinto BTN Fiscal;

- que a Lei n.º 8.383/91, no que tange à sua aplicabilidade à indexação de tributos é inconstitucional por desrespeito aos princípios constitucionais do direito adquirido, irretroatividade e anterioridade, isto porque ela só foi publicada no Diário Oficial do dia 02 de janeiro de 1992, conforme documentos entregues, através de documentação hábil, pela Imprensa Nacional.

Consta às fls. 397/417, o Auto de Infração Re-ratificação para inserir a multa qualificada de 300%, relativo a venda do imóvel urbano para Nagib Gomes, em maio de 1992, por valor superior ao da lavratura da respectiva escritura pública, caracterizando evidente intuito de fraude.

Consta às fls. 430/431, a manifestação quanto a re-ratificação do Auto de Infração, desistindo do direito de defesa, pelo pagamento dos tributos relativos ao item da multa qualificada.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

- que se o interessado entende que os fatos geradores de imposição tributária definidos no auto de infração sob enfoque vão de encontro à prescrição constitucional, este não é o foro adequado para discussão, uma vez que a Carta Magna atribui ao Supremo Tribunal Federal a competência para processar e julgar originariamente a ação direta de inconstitucionalidade de lei;

- que inicialmente o impugnante contesta a parte do lançamento que versou sobre acréscimo patrimonial a descoberto, verificado nos períodos-base de 1990 a 1992, e sinais exteriores de riqueza, abrangendo os meses de janeiro e fevereiro de 1993;

- que na primeira situação elaborou a autoridade tributária demonstrativo de origens e aplicação de recursos no qual verificou-se, em alguns meses a ocorrência de desembolsos em patamares superiores à entrada de recursos;

- que, entretanto, as sobras verificadas em um mês não foram consideradas na apuração do saldo do mês subsequente, tampouco a existência de eventual disponibilidade no período que encerrou-se em 1989;

- que embora tenha o interessado se valido do mandamento preconizado na Súmula 182, do Tribunal Federal de Recursos, que estatui ser ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, há que se considerar que aquele Tribunal manifestou-se acerca de controvérsias surgidas sob a égide do Decreto-lei n.º 2.471/88, este sim determinando não se tributassem os depósitos bancários;

- que a análise das declarações de rendimentos apresentadas ao fisco, cujas cópias encontram-se acostadas ao processo não permitem inferir ter havido acréscimo patrimonial;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

- que prosseguindo seu arrazoado o impugnante alega que, relativamente ao arbitramento promovido pela autoridade fiscal, caracterizado por gastos incompatíveis com sua renda disponível, apurada mensalmente, conforme demonstrativos por ele próprio elaborados, não foram considerados os saldos remanescentes apresentados ao final de cada mês. Assim, prospera sua argumentação, na medida em que eventual sobra deva ser tratada como recurso existente no início do período seguinte;

- que relativamente ao imóvel situado na Rua Itacolomi, 116 e 120, em Votuporanga, embora inicialmente tenha alegado erro na época em que procedeu avaliação ao preço de mercado, no período-base de 1991, a autoridade fiscal constatou ter o interessado lavrado escritura de venda em valor inferior ao efetivamente praticado, comprovado por recibo firmado pelo próprio autuado (fls. 308) e extrato bancário do adquirente (fls. 310);

- que tendo, o autuado tomado conhecimento das providências praticadas pela administração tributária, promoveu o recolhimento do imposto e cominação correspondentes, ao mesmo em que solicitou fosse o Ministério Público informado do pagamento dos créditos devidos a fim de afastar a imposição na área penal;

- que no que diz respeito ao terreno situado no Loteamento Jardim Marin, as considerações do interessado não sobrevivem a análise mais acurada, já que a prerrogativa de avaliar a preços de mercado, concedida pelo poder público foi por ele utilizada, haja vista o registro consignado em sua declaração de rendimentos do período-base de 1991 (fls. 32). Se eventualmente tivesse ocorrido engano de sua parte, a possibilidade de retificar os valores ali lançados nunca lhe foi negada. Entretanto não se valeu o autuado desse favor legal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

- que continuando, o impugnante contesta a parte do lançamento que versou sobre ganho de capital nas transações imobiliárias que envolveram os imóveis rurais Bela Vista e Bandeirantes, incorporados à empresa Empreendimentos Imobiliários Pirâmide Ltda., a título de subscrição do capital;

- que de acordo com o Parecer Normativo CST 18/81, são tributáveis a transmissão de imóveis a qualquer título. No caso sob enfoque, consubstanciou-se a incorporação, para fins de integralizar o capital, como uma forma de transmissão, por conseguinte, devendo ser oferecido à tributação eventual ganho de capital obtido;

- que em razão de que a lavratura de instrumento público é um ato que se reveste de fé pública e de não ter sido trazida ao processo prova inequívoca que confirme ser o preço praticado nas duas operações de venda superior ao registrado nos documentos lavrados no Serviço Notarial este é o valor que se deve ser considerado para se apurar eventual ganho de capital;

- que em vista do ocorrido a apuração de ganho de capital deve pautar-se pelos valores das operações consignadas nos instrumentos públicos, cuidando-se de apartar as quantias relativas às benfeitorias, detalhadas pelo próprio interessado, que deverão compor o resultado da atividade rural, haja vista ter ele se valido da prerrogativa legal de lança-las como despesa no Anexo da Atividade Rural;

- que no que diz respeito aos rendimentos da atividade rural, registre-se que a autoridade fiscal os apurou acrescentando ao resultado inicialmente informado pelo contribuinte valores correspondentes às benfeitorias existentes nos imóveis rurais alienados, aplicando percentual de arbitramento de 20%;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

- que cabe observar que, relativamente aos imóveis rurais alienados, os valores correspondente às benfeitorias, declarados pelo interessado (fls. 233) devem ser adicionados à receita obtida com a atividade rural, declaradas no respectivo anexo. Tal fato prende-se à questão de que ditas benfeitorias foram lançadas como despesa na declaração correspondente ao ano-base de 1990, autorizada pela legislação vigente;

- que relativamente à UFIR, não vislumbrei nenhum óbice à sua aplicação já a partir de janeiro de 1992. Os cálculos efetuados estão corretos, pois todos os débitos foram atualizados até 31/12/91, de conformidade com a legislação vigente até aquela data e só então, a partir de 02/01/92, transformados em quantidades de UFIR;

- que com relação à exigência de TRD, cabe esclarecer que está sendo exigida como juro de mora. Entretanto, mesmo como juro de mora cabe retificação do lançamento, uma vez que sua exigência tem lugar a partir de 30/07/91;

- que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já havia se manifestado sobre o assunto, através do Acórdão n.º CSRF/01-1.773, de 17/10/94, decidindo, por unanimidade de votos, que são indevidos encargos da TRD no período de fevereiro a julho de 1991;

- que com relação à multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1993, com fulcro no art. 8º do Decreto-lei n.º 1.968/82, é incabível sua cobrança, uma vez que a entrega da declaração, a destempo, havia ocorrido antes de iniciado o processo fiscal. Dessa forma não há que se falar em atraso na entrega de declaração ou falta de sua apresentação ao fisco;

- que no que diz respeito à multa de ofício, há de ser reduzida para 75% nos casos que houve lançamento de 100%, cabendo a aplicação ao presente caso da disposição do art. 106, II, "c", da Lei n.º 5.172/66 (CTN), que prevê a aplicação retroativa da legislação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

cominatória de penalidade menos severa que a vigente no tempo da prática do ato, pois o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 veio a estabelecer aquele percentual;

- que foi baixada a Instrução Normativa SRF 046/97, determinando que nos casos de lançamento de ofício relativo ao imposto devido sobre rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal (carnê-leão), os ganhos percebidos até 31/12/96 e não informados na declaração, devem ser computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com acréscimo da multa de ofício e juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido.

A ementa que consubstancia a decisão da autoridade de 1º grau é a seguinte:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Cancela-se o lançamento baseado na ocorrência de depósitos bancários não comprovados e de acréscimo na situação patrimonial do contribuinte se não restou à autoridade tributária comprovar a origem dos depósitos assim como a efetiva variação patrimonial verificada no período sob análise.

SINAL EXTERIOR DE RIQUEZA. DESEMBOLSOS NÃO JUSTIFICADOS POR RENDIMENTOS DECLARADOS.

A ocorrência de gastos incompatíveis com a renda disponível declarada do contribuinte autoriza o lançamento com fulcro em sinal exterior de riqueza, promovendo-se o ajuste mensal e aproveitando as sobras que ocorrerem em determinado mês como origens para cálculo do mês seguinte.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS. AVALIAÇÃO A PREÇOS DE MERCADO.

Tendo o contribuinte procedido a atualização dos bens a preços de mercado, em 31/12/91, a posterior retificação com o fito de modificar-lhes o valor, após a ocorrência de alienação que configure ganho de capital deve ser acompanhada de documentação que comprove ter havido inconsistência por ocasião da avaliação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10850.001893/95-51
Acórdão n.º : 104-17.207

AVALIAÇÃO DE IMÓVEIS. ARBITRAMENTO DO VALOR.

O arbitramento, por parte da autoridade fiscal, do valor de imóvel declarado deve ser precedido de processo regular, ressalvado ao contribuinte, em caso de contestação, nova avaliação.

Os valores declarados em tabela, que contemplem toda uma região servem apenas como referencial, dadas as características que cada imóvel apresenta.

TRD. JUROS DE MORA.

A Taxa Referencial Diária - TRD, prevista na Lei n.º 8.218/91, só pode ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1.991.

CONSECTÁRIOS DO LANÇAMENTO.

Correta a indexação dos valores à UFIR, em face da não sujeição da Lei n.º 8.383/91 ao previsto no art. 150, inciso III, "b", da CF, devendo a eventual arguição de inconstitucionalidade ser formulada perante o Poder Judiciário. Precedente jurisprudencial do Primeiro Conselho de Contribuintes.

ALIENAÇÃO. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. INTEGRALIZAÇÃO CDE CAPITAL.

A transferência de imóvel a pessoa jurídica, para fins de integralização de capital, consubstancia-se em transmissão caracterizada como alienação para fins de apuração de imposto sobre ganho de capital.

ALIENAÇÃO. INCORPORAÇÃO DE BENFEITORIAS. IMÓVEL RURAL. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. TRATAMENTO COMO RECEITA.

A transferência de benfeitorias existentes em imóvel rural a pessoa jurídica, para integralização de capital é tratada como receita da atividade rural quando estas benfeitorias foram consideradas despesa em período anterior, baseada em autorização legal.

MULTA. DECLARAÇÃO APRESENTADA. ATRASO NA ENTREGA.

Cancela-se o lançamento que tenha versado sobre multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, em razão de crédito tributário apurado em ação de fiscalização, tendo sido a declaração correspondente ao período-base fiscalizado apresentada tempestivamente.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

Redução de 100% para 75%, em face do advento da Lei 9.430/96, art. 44, que se aplica retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados, independentemente da data da ocorrência do fato gerador.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Deste ato, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º, inciso II da Lei n.º 8.748/93.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso de ofício está revestido das formalidades legais.

Como se vê dos autos, a peça recursal repousa no recurso de ofício de decisão de 1ª instância, onde foi dado provimento parcial à impugnação interposta, para declarar insubsistente parte do crédito tributário constituído, por entender, em síntese, que:

- cancela-se o lançamento baseado na ocorrência de depósitos bancários não comprovados e de acréscimo na situação patrimonial do contribuinte se não restou à autoridade tributária comprovar a origem dos depósitos assim como a efetiva variação patrimonial verificada no período sob análise;

- a ocorrência de gastos incompatíveis com a renda disponível declarada do contribuinte autoriza o lançamento com fulcro em sinal exterior de riqueza, promovendo-se o ajuste mensal e aproveitando as sobras que ocorrerem em determinado mês como origens para cálculo do mês seguinte;

- o arbitramento, por parte da autoridade fiscal, do valor de imóvel declarado deve ser precedido de processo regular, ressalvado ao contribuinte, em caso de contestação, nova avaliação;



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

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

- os valores declarados em tabela, que contemplem toda uma região servem apenas como referencial, dadas as características que cada imóvel apresenta;

- a Taxa Referencial Diária - TRD, prevista na Lei n.º 8.218/91, só pode ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1.991;

- cancela-se o lançamento que tenha versado sobre multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, em razão de crédito tributário apurado em ação de fiscalização, tendo sido a declaração correspondente ao período-base fiscalizado apresentada tempestivamente;

- redução de 100% para 75%, em face do advento da Lei 9.430/96, art. 44, que se aplica retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados, independentemente da data da ocorrência do fato gerador.

Após a análise da questão do recurso de ofício, sou de opinião que nada merece reparo. Senão vejamos:

O lançamento de crédito tributário baseado exclusivamente em cheques emitidos, depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre teve sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário.

O próprio legislador ordinário, através do inciso VII do artigo 9º do Decreto-lei n.º 2.471/88, determinou o cancelamento de débitos tributários constituídos exclusivamente com base em depósitos bancários não comprovados.

O Poder Executivo, na Exposição de Motivos para esse dispositivo assim se manifestou:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

"A medida preconizada no art. 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 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 de sucumbência."

A propósito, é de se destacar o voto condutor do Acórdão n.º 101-86.129, de 22/02/94, de lavra da ilustre Conselheira Mariam Seif, merecendo destaque os seguintes excertos:

"Como se vê dos autos, dois dos exercícios objeto da autuação (1988 e 1989) estão alcançados pelo cancelamento estabelecido no mencionado dispositivo legal, e o terceiro, isto é, 1990, refere-se a período-base (1989) no qual enexistia autorização legal para arbitrar-se o imposto de renda com base em depósito bancário, uma vez que tal autorização só veio a ser restabelecida em abril de 1990, com o advento da Lei n.º 8.021/90.

Nem se argumente que o cancelamento só alcançou os débitos cujos lançamentos tenham ocorrido até setembro de 1988, data da edição do Decreto-lei n.º 2.471/88, pois tanto a doutrina como a jurisprudência são uníssonas no entendimento de que o lançamento tributário é de natureza declaratório: NÃO CRIA DIREITO. Assim seus efeitos retroagem à data do fato gerador."

Por sua vez, do Acórdão da CSRF n.º 01-1.898, de 21 de agosto de 1995, que analisa a matéria, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, merece destaque o seguinte trecho, a seguir transcrito:

"Por todo o exposto, conclui-se que o legislador, apesar da redação dada ao art. 9º e seu inciso VII, que gerou interpretações contraditórias, não deixou de atingir os objetivos a que se propusera.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10850.001893/95-51
Acórdão n.º : 104-17.207

Daí, ter razão o sujeito passivo quando afirmou no final de suas contra-razões que lei ao determinar o arquivamento dos processos administrativos em andamento, contém implícita uma determinação de não abrir novos processos sobre a mesma matéria.

Pelo menos, enquanto o legislador não autorizasse o arbitramento de rendimentos com base na renda presumida mediante utilização de depósitos bancários, o que somente veio a acontecer com o advento da Lei n.º 8.021/90, nas condições nela previstas.

A edição desta lei veio confirmar o entendimento de que não havia previsão legal que justificasse a incidência do imposto de renda com base em arbitramento de rendimentos sobre os valores de extratos e de comprovantes bancários, exclusivamente.

Por isso, mandou cancelar os débitos, lançados ou não.

Em síntese: Estão cancelados, pelo artigo 9º, inciso VII, do Decreto-lei n.º 2.471/88, os débitos de imposto de renda que tenham por base a renda presumida através de arbitramento sobre os valores de extratos ou de comprovantes bancários, exclusivamente.”

Do Acórdão da CSRF n.º 01-1.911, de 06 de novembro de 1995, que analisa a matéria, tendo por Relator o ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, merece destaque o seguinte trecho, a seguir transcrito:

“Abra-se parêntese para realçar que a vontade do legislador era por cobro a pretensões fiscais que não tinham a menor chance de sucesso, dentre elas as arbitradas com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de débitos bancários; evitar dispêndio de recursos do tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus da sucumbência; e colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, também, para o desafogo do Poder Judiciário.

Resta saber, à luz das regras de interpretação da lei, se alcançou o seu objetivo, ou seja, se essa é a vontade da lei.

É verdade que a lei tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente (CTN., art. 111, inciso I).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

Mas é ledô engano supor que, por isso, estejam afastadas as demais regras de hermenêutica e aplicação do direito, dentre as quais a interpretação teleológica.

É preciso ter em vista os fins sociais a que a lei se destina (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 5º). E não se esquecer, tampouco, que ela deve ser interpretada dentro da sistemática em que se insere, com destaque para as normas constitucionais.

Fechando parêntese, e voltando ao pensamento interrompido, o ilustre Conselheiro KAZUKI SHIOBARA alertou, com muita propriedade, para o fato de que subjacente em todo crédito tributário está a obrigação tributária que lhe dá suporte e razão de existência.

O crédito tributário tem lugar com o lançamento, tomando exigível o débito do contribuinte conseqüente da materialização da hipótese em abstrato prevista na lei tributária.

De modo que, a prevalecer o entendimento de que apenas os débitos objetos de cobrança e, portanto, de lançamento estariam alcançados pelo cancelamento, a finalidade da lei estaria profundamente comprometida pelos absurdos que geraria, como exemplifica o voto vencedor. E o que é pior, configurando uma interpretação contrária ao princípio da isonomia estabelecido no inciso II do art. 150, da Constituição Federal de 1988, como limitação do poder de tributar, assim expresso:

"Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (grifei).
I - omissis

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;"

Haveria tratamento desigual entre iguais, na medida em que contribuintes na mesma situação tivessem tratamentos antagônicos em função da época do lançamento. Quem fosse alvo de lançamento anterior ao referido decreto-lei, teria o seu débito cancelado; quem sofresse lançamento após esse mandamento legal, não."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

Não caberia a afirmação de que o lançamento no caso concreto não se baseara exclusivamente em extratos bancários (emissão de cheques, depósitos bancários), data vênua, improcede posto que não foi trazida aos autos nenhuma prova, ou sequer fortes indícios, de que o contribuinte realizara operações cujos resultados omitira ao fisco, depositados em sua conta corrente bancária. Tudo não passou de presunção. E de presunção não autorizada por lei.

De qualquer sorte, afigura-se inegável que o arbitramento da base de cálculo do tributo tomou exclusivamente como objeto de apuração os depósitos bancários como renda consumida. Ora, tal procedimento que já não encontrava respaldo na jurisprudência do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, foi definitivamente afastado pelo Decreto-lei n.º 2.471/88.

Verifica-se, pois, que depósitos bancários, emissão de cheques, extratos de contas bancárias, podem, eventualmente, estar sugerindo possível existência de sinais de riqueza não coincidente com a renda oferecida à tributação. Isto quer dizer que embora os depósitos bancários possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis.

Embora os elementos colhidos pela fiscalização em confronto com os constantes das declarações respectivas, autorizem a conclusão de que, na espécie, possa ter ocorrido ocultação de rendimentos percebidos pelo autuado. O método de apuração, no entanto, baseado apenas em extratos bancários e no fluxo de emissão de cheques (depósitos e movimentação de cheques), não oferece adequação técnica e consistência material de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador, em particular, embora possam induzir omissão de receitas, aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, no entanto, não são em si mesmo, exigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente em se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

tratando de rendimento com vista à "acréscimo patrimonial a descoberto", quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem à afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do contribuinte e observância dos princípios de legalidade e da tipicidade.

A fiscalização deve, em casos como o presente, aprofundar suas investigações, procurando demonstrar o efetivo aumento de patrimônio e/ou consumo do contribuinte, através de outros sinais exteriores de riqueza, a exemplo do levantamento dos gastos efetuados através dos cheques emitidos. Não basta que o contribuinte não esclareça convenientemente a origem dos depósitos ou dos cheques emitidos. Embora tal fato possa ser um valioso indício de omissão de receita, não é suficiente por si mesmo para amparar o lançamento, tendo em vista o disposto na lei.

Nenhuma outra diligência foi realizada no sentido de corroborar o trabalho fiscal no que tange aos cheques emitidos e/ou depósitos bancários. Mesmo assim o fisco resolveu lavrar o lançamento, tendo como suporte os extratos bancários. Vê-se que realmente o lançamento do crédito tributário está lastreado somente em presunção. E ela é inaceitável neste caso.

Os depósitos bancários e/ou cheques emitidos, como fato isolado, não autorizam o lançamento do imposto de renda, pois não configura o fato gerador desse imposto. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza conforme esta previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional.

O lançamento do imposto de renda realizado com base em simples extratos bancários, sem a demonstração de que o movimento bancário deu origem a uma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

disponibilidade econômica, e por conseguinte, a um enriquecimento do contribuinte, o qual deveria ser tributado e não foi, não pode prosperar.

Como é cediço, e tal fato já foi exaustivamente demonstrado, os extratos bancários só se prestam a autorizar uma investigação profunda sobre a pessoa física ou jurídica, com o escopo de associar o movimento bancário a um aumento de patrimônio, a um consumo, a uma riqueza nova; enfim à uma disponibilidade financeira tributável.

É óbvio que qualquer levantamento fiscal realizado a partir de informações constantes nos extratos bancários, concluirá pela existência de inúmeros depósitos, cujas origens impescindem de uma averiguação mais minudente por parte da fiscalização, para embasarem a instauração do procedimento fiscal e o lançamento do tributo correspondente, o que não ocorreu no caso vertente.

Resta examinar a licitude da aplicação do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90, ao caso sob julgamento.

Inicialmente se faz necessário ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou, através do Acórdão n.º CSRF/01-1.911, de 06 de novembro de 1995, que o artigo 6º da Lei n.º 8.021/90, só se aplica a fatos geradores ocorridos a partir do ano-base de 1991, merecendo destaque os seguintes excertos:

"Portanto, a referida lei (Lei n.º 8.021/90), que fundamenta o lançamento do imposto exigido e questionado, por força do dispositivo constitucional e da lei complementar, somente passou a ter eficácia, para efeito de majoração do tributo, no exercício financeiro da União iniciado em 1º de janeiro de 1991, alcançando o exercício social das empresas principiado nessa data. Em outras palavras, alcançando os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/91, nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional.

Em resumo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10850.001893/95-51
Acórdão n.º : 104-17.207

A lei tributária que torna mais gravosa a tributação somente entra em vigor e tem eficácia, a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicada. O parágrafo 5º do art. 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90 (D.O. de 13/04/90), por ensejar aumento de imposto, não tem aplicação ao ano-base de 1990.”

Diz a Lei n.º 8.021/90:

“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.

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

.....

Parágrafo 5º - O arbitramento poderá 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.

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

Da norma supra, pode-se concluir o seguinte:

- que não há qualquer dúvida quanto à possibilidade de arbitrar-se o rendimento em procedimento de ofício, desde que o arbitramento se dê com base na renda presumida, mediante a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. É óbvio, pois, que tal procedimento permite caracterizar a disponibilidade econômica uma vez que, para o contribuinte deixar margem a evidentes sinais exteriores de riqueza é porque houve renda auferida e consumida, passível, portanto, de tributação por constituir fato gerador de imposto de renda nos termos do art. 43 do CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

- que para o arbitramento levado a efeito com base em depósitos bancários, nos termos do parágrafo 5º, é imprescindível que seja realizado também com base na demonstração de gastos realizados, em relação a cada crédito em conta corrente. Pois a essa conclusão se chega visto que o disposto no parágrafo 5º não é um ordenamento jurídico isolado mas parte integrante do artigo 6º e a ele vinculado, o que necessariamente levaria a autoridade fiscal a realizar o rastreamento dos cheques levados a débito para comprovar que os créditos imediatamente anteriores caracterizassem, sem qualquer dúvida, renda consumida e passível de tributação;

- que se o arbitramento levado a efeito fosse apenas com base em valores de depósitos bancários e/ou cheques emitidos, sem a comprovação efetiva de renda consumida, estar-se-ia voltando à situação anterior, a qual foi amplamente rechaçada pelo Poder Judiciário, levando o legislador ordinário a determinar o cancelamento dos débitos assim constituídos (Decreto-lei n.º 2.471/88).

Enfim pode-se concluir que depósitos bancários e/ou emissão de cheques podem se constituir em valiosos indícios mas não prova de omissão de rendimentos e não caracterizam, por si só, disponibilidade econômica de renda e proventos, nem podem ser tomados como valores representativos de acréscimos patrimoniais. Para amparar o lançamento, mister que se estabeleça um nexa causal entre os depósitos e o rendimento omitido.

Ainda sobre a matéria, há de se destacar a jurisprudência formada na Egrégia Segunda Câmara deste Conselho, conforme Acórdãos 102-29.685 e 102-29.883, dando-se destaque aos Acórdãos 102-28.526 e 102-29.693, dos quais transcrevo as ementas, respectivamente:

"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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10850.001893/95-51
Acórdão n.º : 104-17.207

No voto condutor do Acórdão n.º 102-28.526, o insigne relator, Conselheiro Kazuki Shiobara, assim concluiu sua argumentação:

"Verifica-se, pois, que a própria lei veio 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 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 n.º 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".

Restando incomprovado 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 e aplicações financeiras, cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte.

De todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto."

É entendimento pacífico nesta Câmara que no arbitramento, em procedimento de ofício, efetuado com base em depósito bancário, nos termos do parágrafo 5º do artigo 6º da Lei n.º 8.021, de 12/04/90, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza, visto que, por si só, depósitos bancários não constituem fato gerador do imposto de renda pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O Lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexos causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de rendimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

Também 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 e todos os dispêndios/aplicações (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações possíveis de se apurar (despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, etc.).

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano devem ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de 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, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

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. Como em nenhum lugar nos autos se encontra os elementos comprobatórios, não é de se aceitar a transposição dos saldos positivos não utilizados no ano base da apuração.

Também é entendimento pacífico nesta Câmara que:





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

- só não prevalecerá para os efeitos fiscais a data, forma e valor da incorporação constante da Escritura Pública de Incorporação de Imóvel, quando restar provado de maneira inequívoca que o teor contratual deste não foi cumprido, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova de que a alienação deu-se de outra forma. Assim, a Escritura Pública de Incorporação de Imóvel faz prova bastante da aquisição de imóvel. O simples arbitramento, desacompanhado de prova material, não tem o condão de sobrepujar o que foi contratado diante de tabelião juramentado;

- as penalidades de 100% aplicadas sobre as parcelas de impostos devidas e não pagas, devem ser reduzidas para 75% em virtude do art. 43 da Lei n.º 9.430/96 tê-las tornado menos gravosas;

- a penalidade prevista no artigo 8º do Decreto-lei n.º 1.968/82, incide quando ocorrer falta ou insuficiência de recolhimento de imposto, apresentada ou não a declaração de rendimentos. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 676 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80 ou artigo 889 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, cabe tão somente a aplicação da multa específica para lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames;

- por força do disposto no artigo 101 do CTN e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderá ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218/91.

Assim, diante do exposto e considerando que todos elementos de prova que compõem a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade de 1ª



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.001893/95-51
Acórdão nº. : 104-17.207

Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a justiça tributária,
VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 1999



NELSON MALLMANN