



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Recurso nº. : 120.484
Matéria : IRPF - Ex: 1992
Recorrente : DOMINGOS ARISTIDES TALARICO
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP
Sessão de : 08 de dezembro de 1999
Acórdão nº. : 104-17.292

IRPF – DECADÊNCIA – A Fazenda Nacional decaí do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substanciosa impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

DOCUMENTOS REMETIDOS PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL – VISTA DURANTE A FASE DE FISCALIZAÇÃO - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Não tendo sido praticado qualquer ato com preterição do direito de defesa e estando os elementos de que necessita o contribuinte para elaborar suas contra-razões de mérito juntados aos autos, fica de todo afastada a hipótese de nulidade do procedimento fiscal.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL POR VÍCIO FORMAL - O Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal).

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - A base de cálculo do 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 planejamento 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

IRPF - MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (C.P.C., art. 131 e 332 e Decreto n.º 70.235/72, art. 29).

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DOMINGOS ARISTIDES TALARICO.

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JAN 2000

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. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292
Recurso nº. : 120.484
Recorrente : DOMINGOS ARISTIDES TALARICO

RELATÓRIO

DOMINGOS ARISTIDES TALARICO, contribuinte inscrito no CPF/MF 004.538.208-59, residente e domiciliado na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Boa Vista, n.º 230, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF/SP/CENTRO NORTE, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 176/190, prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 194/218.

Contra o contribuinte, acima mencionado, foi lavrado, em 25/11/96, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 147/151, com ciência em 25/11/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 470.941,64 UFIRs (Referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD, como juros de mora, no período de 15/03/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50%, e juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 1992, correspondente ao ano-base de 1991.



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal em anexo. 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 artigo 6º e parágrafos, da Lei n.º 8.021/90.

O Auditor Fiscal da Receita Federal, atuante, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 144/146, entre outros, os seguintes aspectos;

- que a constatação de vários depósitos bancários efetuados no Banco Dimensão S/A, em conta CC-5, a crédito da Swift Financial Corporation pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, por conta e ordem do contribuinte, devidamente comprovados pelas cópias dos cheques e também pela cópia dos depósitos, constantes da documentação enviada pelo Banco Central do Brasil que fazem parte da Representação Fiscal protocolizada sob o n.º 10168.002450/96-11. Tais depósitos efetuados nos meses de fevereiro, março e abril de 1991, omitidos pelo contribuinte, nos montantes de Cr\$ 126.075.142,50 em fevereiro, Cr\$ 66.620.500,00 em março e Cr\$ 35.639.000,00 em abril, no total de todas as remessas de Cr\$ 228.334.642,50;

- que as razões econômicas e ou jurídicas dessas remessas bancárias não foram justificadas pelo contribuinte, que intimado limitou-se a dizer em resumo, só conhecer talvez, a um dos casos. Verificou-se também a falta do recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, no ato de cada operação bancária, alíquota de 25% como previsto nos arts. 554, I e 555, I, do RIR/80;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que constatado também que esses recursos dispendidos para remessas ao exterior, não foram discriminados (não constam) da Declaração de Ajuste Anual do contribuinte, sendo portanto sua origem desconhecida caracterizando sinais exteriores de riqueza, agora ditos valores lançados na análise da evolução patrimonial, caracterizando acréscimo patrimonial a descoberto, nos meses de fevereiro, março e abril, nos montantes respectivos de Cr\$ 125.426.423,18; Cr\$ 74.286.408,28 e Cr\$ 35.253.335,38, sendo que nos outros meses. Verificou-se sobra de renda presumivelmente consumida;

- que por todo o acima exposto, serão lavrados Autos de Infração para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Física, caracterizando aumento patrimonial a descoberto, bem como Auto de Infração sobre o Imposto de Renda na Fonte não recolhido no ato de cada operação de depósito.

Irresignado com o lançamento, o atuado, apresenta, tempestivamente, em 18/12/96, a sua peça impugnatória de fls. 157/174, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a insubsistência do Auto de Infração com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que antes de adentrarmos às razões de mérito, as quais, indubitavelmente, farão quedar por terra a pretensão fiscal, temos algumas questões de direito que afastam de plano, as pretensas irregularidades imputadas ao ora impugnante, pertinentes à extemporaneidade do lançamento (decadência), cerceamento ao direito de ampla defesa do contribuinte, erro na identificação do sujeito passivo (relativamente ao IRRF sobre ditas remessas/depósitos a residente ou domiciliado no exterior) e carência de tipificação legal e base de cálculo para a imputação fiscal, conforme se demonstra a seguir;



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que a primeira das questões prejudiciais à subsistência das autuações procedidas diz respeito ao transcurso do prazo decadencial entre o fato gerador do imposto pretensamente devido e à formalização da exigência, pois tratando-se de exigência de Imposto de Renda na Fonte e Carnê-Leão, tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplicam-se as regras previstos no artigo 150 do Código Tributário Nacional;

- que nem se argumente que, no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, o Auditor autuante noticia que será procedida a representação fiscal para fins penais, já que, em nenhum dos termos lavrados o mesmo cuidou de caracterizar qualquer ilícito penal, mesmo porque ainda que alguma irregularidade persistisse, sem dúvida, não configuraria nenhuma das hipóteses legais caracterizadoras do evidente intuito de fraude que pudesse ensejar, sequer, a exacerbação da multa de ofício (tanto que o autuante, conscientemente, aplicou a multa normal), quanto mais a representação para fins penais;

- que caso venha ser ultrapassada a preliminar de decadência argüida, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim os lançamentos levados a efeito através dos Autos de Infração ora repudiados não tem como prosperar, uma vez que carecem de tipificação legal e base de cálculo para incidência do pretendido tributo, conforme a seguir se expõe;

- que segundo a descrição contida no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, as autuações, quer da IRRF quer do IRPF, respaldaram-se em simples depósitos bancários, pretensamente efetuados pelo contribuinte, no Banco Dimensão S/A, a crédito da Swift Financial Corporation. Pois bem, sem qualquer averiguação mais aprofundada a cerca do verdadeiro depositante, da natureza de remessa e de outros aspectos imprescindíveis à exigência do tributo, o autor do feito considerou que ditos valores foram depositados pelo ora impugnante à favor da pessoa jurídica domiciliada no exterior e exigiu o IRRF e IRPF;



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que ocorre que todos os dispositivos legais invocados para embasar a exigência referem-se à incidência do tributo sobre rendimentos e ganhos de capital;

- que é fato consabido que a Jurisprudência do Conselho de Contribuintes sempre consagrou que depósito bancário, por si só, não é fato gerador de imposto de renda;

- que a prova da aquisição de renda não declarada pelo contribuinte cabe portanto, ao fisco, salvo quando, por expressa disposição, a lei impuser ao contribuinte a comprovação de um determinado fato, sem o que a autoridade administrativa poderá presumir a percepção do rendimento. Neste caso, o artigo 39 do RIR/80, que autorizava o arbitramento dos rendimentos com base em sinais exteriores de riqueza;

- que por longo tempo, a administração recorreu a esse dispositivo para lançar o imposto. Todavia, não raro, utilizava os depósitos bancários como prova bastante de omissão de rendimentos e não apenas como um indício a ser devidamente investigado e corroborado com outros rendimentos probatórios que autorizassem, em seu conjunto, a formação dessa convicção;

- que dessa forma, inúmeros foram os lançamentos feitos com base exclusivamente, em depósitos bancários, infringindo princípios e regras do Direito tributário, fato que levou o Poder Judiciário, e também a Jurisprudência Administrativa a pronunciar-se contra o procedimento manifestações essas que culminaram na Súmula 182, do Tribunal Federal de Recursos;

- que em resumo, a administração estava lançando imposto com base em presunção não autorizada em lei, e foi exatamente por reconhecer a inexistência da obrigação tributária, que autorizaria o fisco a lançar o imposto que o poder executivo,



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

valendo-se da prerrogativa Constitucional de Decretos-lei cancelou os débitos para com a Fazenda Nacional, a esse título, através do artigo 9º e seu inciso VII, do Decreto-lei n.º 2.471, de 01/09/88;

- que a vontade do legislador era por cobro a pretensões que não tinham a menor chance de sucesso, dentre elas as arbitradas com base exclusivamente, em valore de extratos ou comprovantes de depósitos 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;

- que resta claro, à vista do consignado no trecho do voto acima transcrito, que o lançamento promovido no Auto de Infração carece de tipificação legal, já que depósito bancário não se confunde com rendimentos ou ganhos de capital referidos nos dispositivos legais fundamentadores da exigência, sujeitos à incidência do pretendido tributo. Ademais, o procedimento fiscal, nos termos em que foi levado a efeito, afrontou, flagrantemente, a orientação em voga na Câmara Superior de Recursos Fiscais e a do próprio Primeiro Conselho de Contribuintes, refletida nos Acórdãos trazidos à colação, além de conflitar com os propósitos maiores dos dirigentes do Poder Executivo, no sentido de não fazer prosperar lançamentos sem a menor chance de êxito no Poder Judiciário, bem como desafogar aquele Poder, com conseqüente economia de custas processuais e do ônus da sucumbência, que certamente a União assumiria, em eventual julgamento da matéria naquela instância;

- que assim, tendo o lançamento procedido pelo atuante se formalizado nos moldes rechaçados pela Lei, pela Doutrina e pela Jurisprudência Administrativa e Judicial, sobre a matéria, ou seja, com base em presunção não autorizada em Lei, representada, exclusivamente, por depósitos bancários, espera o impugnante que o Julgador de Primeira Instância declare sua improcedência, por se constituir medida de Direito e Justiça;



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que ainda que venha a ser considerado devido o imposto de renda na fonte sobre ditas remessas a pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, hipótese, que aventamos apenas por amor ao argumento, mesmo assim pretendido imposto não seria exigível do ora impugnante, eis que pelos ditames da Lei a responsabilidade pelo tributo devido nestes casos é da fonte pagadora, que sem dúvida alguma, no presente caso, seria o Banco Dimensão S/A;

- que em caso de rejeição de todas as preliminares suscitadas aos itens precedentes, o que se teria por absurdo, deve ser considerada outra questão de direito que vicia de igual modo a validade dos lançamentos ora atacados, qual seja o cerceamento ao amplo e sagrado direito de defesa garantido constitucionalmente a todos os contribuintes;

- que neste particular, desde o início do procedimento, o autor do feito omitiu do ora impugnante os elementos essenciais para os esclarecimentos imprescindíveis ao deslinde da questão, representados por noticiadas cópias de cheques e de depósitos que teriam sido enviados pelo Banco Central do Brasil anexos à representação fiscal formulada pelo banco a esse órgão fiscalizador, documentos esses que só foram mencionados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal por ocasião da formalização dos autos de infração, isto é, por ocasião da conclusão da ação fiscal;

- que como poderia o impugnante prestar esclarecimentos ou apresentar qualquer defesa se lhe foram sonegados elementos embasadores das próprias irregularidades que lhe foram imputadas ? Como poderia ele provar que ditos depósitos não tinham qualquer relação, como de fato não tem, com o impugnante ? À vista da ausência desses elementos limitou-se o ora impugnante a informar que não era o autor dos depósitos e que não emitiu nenhum cheque contra o BCN que coincidissem, em datas e valores, com os indicados na intimação lavrada pelo auditor autuante;



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que a par do equívoco em confundir simples depósitos bancários com os rendimentos ou ganhos de capital referidos nos dispositivos legais fundamentadores da exigência, em flagrante afronta à legislação de regência e jurisprudência judicial e administrativa, em voga sobre o tema, conforme demonstrado nas questões preliminares, o autor do feito incidiu em diversas outras falhas insanáveis, que comprometem mortalmente a validade do lançamento;

- que o autuante não produziu provas concretas de que o contribuinte foi o autor, direta ou indiretamente, dos malsinados depósitos. Pautou sua conclusão em meras cópias de cheques administrativos emitidos pelo Banco de Crédito Nacional, nos quais figuram como beneficiária a SWIFT Financial Corporation, tendo atribuído a autoria dos depósitos ao ora impugnante com respaldo em simples anotações fornecidas pelo Banco Central do Brasil;

- que ditas anotações, contudo não vinculam, muito menos representam provas cabais da autoria dos depósitos, mesmo porque é consabido que, pela sistemática adotada nas instituições financeiras do País, qualquer pessoa pode efetuar depósitos em nome de outrem, especialmente quando pretende ocultar-se. Da mesma forma, qualquer pessoa pode adquirir cheques administrativos identificando-se, verbalmente ou através de documentos falsos, com o nome de outrem. Como por exemplo, citamos o caso de um adquirente de cheque administrativo que o paga em espécie, identificando-se como sendo outra pessoa;

- que a forma inequívoca de vincular-se a autoria dos depósitos ao autuado seria o rastreamento dos cheques utilizados para aquisição dos cheques administrativos creditados à beneficiária residente no exterior, e esta prova não foi feita, até por ser impossível, já que o ora impugnante em momento algum fez algum tipo de pagamento ou



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

remessa à Swift Financial Corporation, mesmo porque não há qualquer motivo que justifique tais remessas;

- que o fisco também não pesquisou nem investigou os fatos, visando estabelecer a existência de vínculos reais entre o fiscalizado e a empresa estrangeira beneficiária dos depósitos, o que evidencia ter a autuação se pautado em mera presunção do autuante, sem nenhum respaldo na legislação de regência, eis que inexistente dispositivo legal que autorize a cobrança do IRRF por simples presunção;

- que de conformidade com a legislação de regência somente se sujeitam ao carnê-leão os rendimentos percebidos de outras pessoas físicas, sem vínculo empregatício, ou de fontes situadas no exterior, o que, evidentemente, não é o caso tratado neste auto. Ressalte-se que não foi produzida qualquer prova concreta da ocorrência destes eventos, aliás o fisco sequer se deu ao trabalho de pesquisar nenhuma destas hipóteses, limitando-se a autuar o impugnante por presunção de que tais fatos teriam ocorrido;

- que todos sabemos que inexistia ao tempo, como inexistente atualmente, presunção legal que autorize a conclusão de que valores movimentados pelos contribuintes, pessoas físicas em estabelecimentos bancários, em que não se prove derivarem de pessoas jurídicas, não de ser entendidos, para os efeitos de incidência e aplicação da legislação do imposto de renda, como rendimentos tributáveis provenientes de pessoas físicas ou de fontes situadas no exterior;

- que no presente caso, além de não ter comprovado o necessário nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimento, o fisco, sequer pesquisou acerca da origem dos recursos ditos depositados pelo contribuinte; partiu de depósitos isolados, efetuou a sua somatória mensal e confrontou o montante apurado com os valores declarados pelo contribuinte em cada um dos meses objeto da ação fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que admitindo-se, por absurdo, que a impugnação não seja provida, resta salientar que também os acréscimos legais não foram adequadamente calculados, dado que, mesmo nos casos em que é devida qualquer parcela, não é legítima a cobrança da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, visto que nesse período não seria possível cogitar-se de aplicação retroativa que tratou a matéria.

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

- que o recolhimento mensal obrigatório, conhecido como "carnê-leão" e previsto no art. 4º da Lei n.º 8.134/90, por se tratar de uma antecipação por conta da obrigação tributária anual, tem natureza provisória, já que os rendimentos sujeitos à essa antecipação, nos termos do artigo 10 desse mesmo diploma legal, também devem compor a base de cálculo do imposto devido no ano;

- que assim, não assiste razão ao reclamante quando alega que a exigência contida no Auto de Infração relativa aos meses de fevereiro, março e abril de 1991 já teria sido alcançada pela decadência na data da sua lavratura, pois o imposto de renda devido sob a modalidade de recolhimento mensal (carnê-leão), é espécie sujeita ao lançamento por declaração e a contagem do prazo decadencial inicia-se na data da entrega da declaração de rendimentos;

- que tendo o contribuinte apresentado a declaração de rendimentos no dia 15/06/92, o lapso decadencial iniciou-se nessa data e teve seu termo final em 14/06/97.



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

Como o crédito fiscal exigido foi constituído em 25/11/96, data em que o contribuinte tomou ciência da efetivação do lançamento, não se pode falar em decadência;

- que também deve ser rejeitado o argumento de que não ficou comprovado que os cheques administrativos foram adquiridos pelo impugnante. O fato de a denúncia ser proveniente do Banco Central do Brasil, autarquia responsável pela fiscalização das remessas ao exterior, aliado à obrigatoriedade de as instituições financeiras identificarem os depositantes de valores nas contas de residentes no exterior (denominadas CC-5), é prova suficiente de ser o impugnante o tomador dos cheques administrativos em questão;

- que o documento enviado pelo Banco Central do Brasil – relação dos Tomadores dos Cheques Depositados nas Contas Correntes das Empresas Mill Financial Corporation e Swift Financial Corporation – por merecer fé, deve prevalecer sobre os simples argumentos de que qualquer pessoa poderia adquirir cheques administrativos dando o nome de um correntista;

- que é certo que se o impugnante nada tivesse a ver com os tais depósitos, teria se apressado em conseguir as respectivas provas junto à instituição financeira, tarefa essa que não apresenta qualquer dificuldade. Intimado a explicar as operações, não apresentou quaisquer elementos, a partir dos quais se pudesse satisfazer a exigência fiscal;

- que o alegado erro na eleição do sujeito passivo também não ocorreu. A exigência relativa à retenção do Imposto de renda na Fonte sobre os rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior recai sobre a fonte pagadora, devendo essa retenção ser efetuada na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa e a legislação correspondentes não faz qualquer distinção entre pessoa jurídica ou física. Não tem qualquer fundamento a alegação de que "somente a Instituição Financeira responsável pela operação dispõe dos meios necessários para a correta observância dos ditames legais. ";



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que a questão referente à alegação de que ocorrera cerceamento ao direito de defesa porque só tomou conhecimento das cópias de cheques e de depósitos que teriam sido enviados pelo Banco Central do Brasil anexos à representação fiscal, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, tem caráter meramente protelatório. Pela cópia da intimação enviada ao contribuinte e respectiva resposta, podemos verificar que os elementos necessários para a perfeita identificação dos depósitos estavam ali presentes;

- que por fim a argumentação de que, "por mais que se esforce o impugnante, não consegue ver precisando qual das pretensas irregularidades lhe estão sendo imputadas, nem muito menos qual o dispositivo legal teria sido infringido", pelos termos em que apresentou sua impugnação, não resta qualquer dúvida que o impugnante sabe exatamente as exigências que lhe foram feitas. A primeira, formulada através do presente processo e relativa ao imposto incidente sobre as transferências à Swift Financial Corporation por falta de pagamento do tributo correspondente e a segunda relativa ao Auto de IRPF, em razão da renda mensalmente auferida e não declarada;

- que não é aceitável a afirmação do contribuinte no sentido de que desconhece e que não realizou as transações bancárias que foram objeto do presente auto de infração; tampouco de que não há nos autos provas que possam atribuir a autoria dos depósitos ao ora impugnante;

- que as chamadas "simples anotações fornecidas pelo Banco Central do Brasil" e que, compreensivelmente, o impugnante espera sejam desprezadas, são atos administrativos praticados por uma entidade auxiliar da administração pública, no exercício de uma atividade no interesse da coletividade, qual seja a fiscalização das remessas de divisas ao exterior;



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que o documento enviado pelo BACEN – Relação dos Tomadores dos Cheques Depositados nas Contas Correntes das empresa Mill Financial Corporation e Swift Financial Corporation – merece fé e é prova suficiente de ser o impugnante o tomador dos cheques administrativos em questão, devendo prevalecer sobre os simples argumentos de que qualquer pessoa poderia adquirir cheques administrativos dando o nome de um correntista;

- que não é lícito obrigar-se a Fazenda a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia. Mesmo porque somente o contribuinte pode explicar as razões que o levaram a adquirir os mencionados cheques administrativos que foram depositados em conta de residente no exterior. É certo que, se nada tivesse a ver com os tais depósitos, teria se apressado em conseguir as respectivas provas junto à instituição financeira, tarefa essa que não apresenta qualquer dificuldade;

- que é certo que o contribuinte possuía disponibilidade jurídica ou econômica para comprar os mencionados cheques. Também não há como negar que o numerário utilizado na compra dos cheques em volume desproporcional aos rendimentos declarados, é perfeitamente aceitável a presunção de omissão de rendimentos;

- que convém esclarecer que não estão sendo tributados os cheques administrativos adquiridos pelo impugnante, como tal considerados – mesmo porque eles não são fato gerador do imposto de renda – mas a omissão de rendimentos representada pelo mesmos. Tais cheques são apenas a forma, o sinal de exteriorização pelo qual se manifestou a omissão de rendimentos objeto da tributação;

- que os valores representados por esses cheques, desproporcionais aos rendimentos declarados, se apresentaram, inicialmente, como forte indício da existência de omissão de rendimentos e se transformaram em prova, quando o contribuinte, tendo a



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

oportunidade de comprovar a origem dos recursos utilizados na compra dos cheques, se negou a fazê-lo, ou não o fez satisfatoriamente;

- que no caso, é uma presunção legal, do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade;

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

- que teve o contribuinte, seja na fase preliminar à instauração do processo fiscal, seja na própria impugnação ao lançamento, oportunidade de exhibir documentos que comprovem que os rendimentos em questão foram originados de rendimentos não tributáveis, ou somente tributáveis na fonte;

- que ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção "*juris tantum*" acima referida – necessariamente, transmuda-se em presunção "*jure et de jure*", suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador;

- que nestes autos, limitou-se o contribuinte a alegar que não ficou comprovado que os cheques em questão foram adquiridos pelo impugnante. Entretanto, os documentos juntados ao processo provam justamente ao contrário. Ficou evidente os sinais exteriores de riqueza mediante a compra dos cheques administrativos (fls. 29/122), cujos recursos utilizados na transação o contribuinte não logrou comprovar e cujo montante supera os rendimentos declarados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que não qualquer possibilidade de dispensa da tributação em razão do silêncio ou omissão do contribuinte em indicar a fonte dos recursos. O fisco adotou essa forma de cobrança do tributo por ser a que melhor se adapta ao sistema de tributação do imposto de renda vigente nesse período;

- que em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto. Também inexistente incoerência em relação à forma de cobrança do tributo correspondente, como base nos recolhimentos mensais do imposto de renda, sujeitos ao ajuste anual;

- que verifica-se apenas que se faz necessário adaptar o lançamento à orientação dada pela IN SRF n.º 46/97, que determinou que nos casos de lançamento de ofício relativo ao imposto devido sobre rendimentos sujeitos ao recolhimento mensal (Carnê-leão), os rendimentos percebidos até 31 de dezembro de 1996 e não informados na declaração de rendimentos, devem ser computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa de ofício e de juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido;

- que com a aplicação da determinação constante da mencionada IN-SRF n.º 46/97, a discussão acerca do uso da TRD no cálculo dos juros de mora fica ultrapassada, pois o vencimento do IRRF devido recai em período não abrangido pela TRD.

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão da autoridade singular é a seguinte:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS/ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constituem rendimentos sujeitos ao IRPF as quantias



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

referentes ao acréscimo do patrimônio no período, quando esse aumento não for justificado pelos rendimentos tributados na declaração, tributados exclusivamente na fonte, não tributáveis ou isentos.

DECADÊNCIA – O imposto de renda devido sob a modalidade de recolhimento mensal (carnê-leão), é espécie sujeita ao lançamento por declaração e a contagem do prazo decadencial inicia-se na data da apresentação da declaração de rendimentos.

CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO – Os rendimentos omitidos, sujeitos ao recolhimento mensal (carnê-leão) do imposto de renda, devem ser computados apenas na base de cálculo anual do tributo, conforme diretrizes fixadas na IN-SRF n.º 46/97.

IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 27/05/99, conforme Termo constante às folhas 191/193, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (21/06/99), o recurso voluntário de fls. 194/218, instruído pelos documentos de fls. 219/223, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o lançamento foi formalizado somente em 25 de novembro de 1996, ou seja, após transcorrido o prazo decadencial de 5(cinco) anos previsto em lei, especialmente quando inexistente qualquer circunstância qualificadora que justifique a dilação do prazo (preliminar de decadência);

- que todos os dispositivos legais invocados para embasar a exigência referem-se à incidência do tributo sobre rendimentos e ganhos de capital (preliminar de carência de tipificação legal e de base de cálculo para os lançamentos);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

- que desde o início do procedimento o autor do feito omitiu da ora recorrente os elementos essenciais para os esclarecimentos imprescindíveis ao deslinde da questão, representados por noticiadas cópias de cheques e de depósitos que teriam sido enviados pelo Banco Central do Brasil, anexos à representação formulada pelo Banco a esse órgão fiscalizador, documentos esses que só foram mencionados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal lavrado por ocasião da formalização dos Autos de Infrações, isto é, por ocasião da conclusão da ação fiscal (preliminar de cerceamento de defesa);

- que não é possível que a fiscalização pretenda concluir que depósitos bancários supostamente efetuados por pessoa não identificada, em conta-corrente mantida em território nacional por pessoa jurídica estrangeira, por si só configure remessa de divisas para o exterior, ou, por qualquer raciocínio, caracterize fato gerador do imposto na fonte.

Consta às fls. 221/223 a concessão, pela Justiça Federal, de Medida Liminar em Mandado de Segurança, de forma determinar que a Delegacia da Receita Federal se abstenha de exigir o depósito recursal de 30% do valor do crédito tributário em discussão, para que o contribuinte possa interpôr recurso ao Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Estão em julgamento duas questões: as preliminares pela qual o recorrente pretende ver declarada a nulidade do procedimento fiscal, ou, no mínimo, seja declarada a decadência do direito de lançar o crédito tributário relativo ao exercício de 1992, e outra relativa ao mérito da exigência, denominada de omissão de rendimentos apurados através do demonstrativo de origens e aplicações de recursos ("fluxo de caixa").

Não colhe a preliminar de decadência, ao argumento de que em decorrência da demanda de tempo havida entre a data base do fato gerador do lançamento tributário, relativo ao exercício de 1992, ano-base de 1991, e a data de autuação e ciência do contribuinte, houvesse decorridos mais de cinco anos, amparada no entendimento que o imposto de renda devido sob a modalidade de recolhimento mensal (camê-leão), é espécie sujeita ao lançamento por declaração. Senão vejamos:

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



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

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

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



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

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

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

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

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

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

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

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



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

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

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

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

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

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

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

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

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



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

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

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

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

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

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

Se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Da mesma forma há tributos, como é o caso do imposto de renda pessoa física, que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após 5(cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (no caso de contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos), se aquela se der após esta data.

Sem dúvida alguma, no presente lançamento, a exigência relativa ao exercício de 1992, ano-base de 1991, não se deu fora do prazo quinquenal previsto na legislação aplicável, posto que o suplicante apresentou a sua declaração do imposto de renda pessoa física, relativo ao exercício de 1992, em 15/06/92 (fls. 09), e a exigência foi formalizada em 25/11/96, com ciência em 25/11/96.



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

Assim, a Secretaria da Receita Federal, através dos seus agentes, tinha até 15/06/97 para proceder o lançamento; como o suplicante tomou ciência do lançamento em 25/11/96, não havia transcorrido o prazo decadencial.

Da mesma forma, não colhe a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário por cerceamento ao direito de defesa argüida pelo recorrente, ao argumento de que existe carência de tipificação legal e de base de cálculo para o lançamento. Senão vejamos:

Verifica-se às fls. 136/151 que o auto de infração, como os demais demonstrativos, contém informações detalhadas das infrações cometidas pelo suplicante, escritas de forma clara e pormenorizadas, de fácil entendimento, não conflitantes.

Assim, tem razão a autoridade singular quando assevera que pelos termos em que apresentou sua impugnação, não resta qualquer dúvida que o atuado sabe exatamente as exigências que lhe foram feitas.

Mesmo que verdadeiro fosse, somente para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa por considerar que houve falta de enquadramento legal de possível e faltas fiscais, haja vista que o suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

“A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.”

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Como também não procede a preliminar de cerceamento de defesa ao argumento de que o autor do feito omitiu da recorrente elementos essenciais para os esclarecimentos imprescindíveis ao deslinde da questão, representados por cópias de cheques e de depósitos que teriam sido enviados pelo Banco Central do Brasil, documentos esses que somente foram mencionados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal.



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

Da análise dos autos, verifica-se que pela cópia da intimação enviada ao contribuinte e respectiva resposta (fls. 01, 02 e 04), podemos constatar que os elementos necessários para perfeita identificação dos depósitos estavam ali presentes.

Ora, não tendo sido praticado qualquer ato com preterição do direito de defesa e estando os elementos de que necessitava o suplicante para elaborar suas contra-razões de mérito juntados aos autos, fica de todo afastada a hipótese de nulidade do procedimento fiscal.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

“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.”

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração e a decisão foram lavrado e proferido por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas competentes para lavrar e decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pelo recorrente,



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, já que a discussão se prende a interpretação de normas legais para declaração de nulidade do procedimento fiscal.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

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

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



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

Processo n.º : 10880.043383/96-30
Acórdão n.º : 104-17.292

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei n.º 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto n.º 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei n.º 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto n.º 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto n.º 70.235/72).

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

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

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

Nesse contexto, passo ao exame da questão principal da lide.

Quanto a discussão de mérito, o mesmo gira em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de "fluxo de caixa". Neste aspecto, tem-se que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato que resta a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal” cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

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

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



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

Vistos esses fatos, cabe mencionar a definição do fato gerador da obrigação tributária principal que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114 do CTN).

Esta situação é definida no art. 43 do CTN, como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, que no caso em pauta é a omissão de rendimentos.

Ocorrendo o fato gerador, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

Ainda, segundo o parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada, ou seja, constitui procedimento vinculado à norma legal. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade são fundamentais para delinear que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei e os preceitos constitucionais.

Assim, o imposto de renda somente pode ser exigido se efetivamente ocorrer o fato gerador, ou, o lançamento será constituído quando se constatar que concretamente houve a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

Ora, se o fisco faz prova, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - fluxo financeiro, que o recorrente efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, é evidente que houve omissão de rendimentos e esta omissão deverá ser apurada no mês em que ocorreu o fato.

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713/88:

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

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

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

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

Lei n.º 8.134/90:

Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

.....
Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

I - será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

.....
Lei n.º 8.021/90:

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

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

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

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, está sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

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



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida 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.

Não concordo com o suplicante quando afirma que o lançamento foi feito levando em consideração basicamente extratos bancários. Na realidade, o procedimento fiscal decorreu de uma análise das origens e aplicações de recursos ("fluxo de caixa"), ou seja, verificou-se todos os ingressos e todas as saídas. Assim, onde a fiscalização constatou a existência de saldo "negativo" houve a tributação, que facilmente se justifica: "se o suplicante aplicou/gastou mais do que tinha de recursos justificáveis, de algum lugar veio os referidos recursos. Neste caso há a presunção legal de que houve omissão de rendimentos, evidentemente, admitindo-se prova em contrário. Porém, o ônus é do autuado.

Neste aspecto, a decisão da autoridade singular já exauriu o assunto, cujos argumentos, abaixo transcritos, este relator adota como razões de decidir:



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

* também deve ser rejeitado o argumento de que não ficou comprovado que os cheques administrativos foram adquiridos pelo impugnante. O fato de a denúncia ser proveniente do Banco Central do Brasil, autarquia responsável pela fiscalização das remessas ao exterior, aliado à obrigatoriedade de as instituições financeiras identificarem os depositantes de valores nas contas de residentes no exterior (denominadas CC-5), é prova suficiente de ser o impugnante o tomador dos cheques administrativos em questão.

O documento enviado pelo Banco Central do Brasil – relação dos Tomadores dos Cheques Depositados nas Contas Correntes das Empresas Mill Financial Corporation e Swift Financial Corporation – por merecer fé, deve prevalecer sobre os simples argumentos de que qualquer pessoa poderia adquirir cheques administrativos dando o nome de um correntista.

É certo que se o impugnante nada tivesse a ver com os tais depósitos, teria se apressado em conseguir as respectivas provas junto à instituição financeira, tarefa essa que não apresenta qualquer dificuldade. Intimado a explicar as operações, não apresentou quaisquer elementos, a partir dos quais se pudesse satisfazer a exigência fiscal.

O alegado erro na eleição do sujeito passivo também não ocorreu. A exigência relativa à retenção do Imposto de renda na Fonte sobre os rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior recai sobre a fonte pagadora, devendo essa retenção ser efetuada na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa e a legislação correspondentes não faz qualquer distinção entre pessoa jurídica ou física. Não tem qualquer fundamento a alegação de que “somente a Instituição Financeira responsável pela operação dispõe dos meios necessários para a correta observância dos ditames legais.”.

A questão referente à alegação de que ocorrera cerceamento ao direito de defesa porque só tomou conhecimento das cópias de cheques e de depósitos que teriam sido enviados pelo Banco Central do Brasil anexos à representação fiscal, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, tem caráter meramente protelatório. Pela cópia da intimação enviada ao contribuinte e respectiva resposta, podemos verificar que os elementos necessários para a perfeita identificação dos depósitos estavam ali presentes.

Por fim a argumentação de que, “por mais que se esforce o impugnante, não consegue ver precisando qual das pretensas irregularidades lhe estão sendo imputadas, nem muito menos qual o dispositivo legal teria sido infringido”,



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

pelos termos em que apresentou sua impugnação, não resta qualquer dúvida que o impugnante sabe exatamente as exigências que lhe foram feitas. A primeira, formulada através do presente processo e relativa ao imposto incidente sobre as transferências à Swift Financial Corporation por falta de pagamento do tributo correspondente e a segunda relativa ao Auto de IRPF, em razão da renda mensalmente auferida e não declarada.

Que não é aceitável a afirmação do contribuinte no sentido de que desconhece e que não realizou as transações bancárias que foram objeto do presente auto de infração; tampouco de que não há nos autos provas que possam atribuir a autoria dos depósitos ao ora impugnante.

A chamadas "simples anotações fornecidas pelo Banco Central do Brasil" e que, compreensivelmente, o impugnante espera sejam desprezadas, são atos administrativos praticados por uma entidade auxiliar da administração pública, no exercício de uma atividade no interesse da coletividade, qual seja a fiscalização das remessas de divisas ao exterior.

O documento enviado pelo BACEN – Relação dos Tomadores dos Cheques Depositados nas Contas Correntes das empresa Mill Financial Corporation e Swift Financial Corporation – merece fé e é prova suficiente de ser o impugnante o tomador dos cheques administrativos em questão, devendo prevalecer sobre os simples argumentos de que qualquer pessoa poderia adquirir cheques administrativos dando o nome de um correntista.

Não é lícito obrigar-se a Fazenda a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia. Mesmo porque somente o contribuinte pode explicar as razões que o levaram a adquirir os mencionados cheques administrativos que foram depositados em conta de residente no exterior. É certo que, se nada tivesse a ver com os tais depósitos, teria se apressado em conseguir as respectivas provas junto à instituição financeira, tarefa essa que não apresenta qualquer dificuldade.

É certo que o contribuinte possuía disponibilidade jurídica ou econômica para comprar os mencionados cheques. Também não há como negar que o numerário utilizado na compra dos cheques em volume desproporcional aos rendimentos declarados, é perfeitamente aceitável a presunção de omissão de rendimentos.

Convém esclarecer que não estão sendo tributados os cheques administrativos adquiridos pelo impugnante, como tal considerados – mesmo porque eles não são fato gerador do imposto de renda – mas a omissão de



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

rendimentos representada pelo mesmos. Tais cheques são apenas a forma, o sinal de exteriorização pelo qual se manifestou a omissão de rendimentos objeto da tributação.

Os valores representados por esses cheques, desproporcionais aos rendimentos declarados, se apresentaram, inicialmente, como forte indício da existência de omissão de rendimentos e se transformaram em prova, quando o contribuinte, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos utilizados na compra dos cheques, se negou a fazê-lo, ou não o fez satisfatoriamente.

No caso, é uma presunção legal, do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

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

Teve o contribuinte, seja na fase preliminar à instauração do processo fiscal, seja na própria impugnação ao lançamento, oportunidade de exhibir documentos que comprovem que os rendimentos em questão foram originados de rendimentos não tributáveis, ou somente tributáveis na fonte.

Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção "*juris tantum*" acima referida – necessariamente, transmuda-se em presunção "*jure et de jure*", suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Nestes autos, limitou-se o contribuinte a alegar que não ficou comprovado que os cheques em questão foram adquiridos pelo impugnante. Entretanto, os documentos juntados ao processo provam justamente ao contrário. Ficou evidente os sinais exteriores de riqueza mediante a compra dos cheques administrativos (fls. 29/122), cujos recursos utilizados na transação o contribuinte não logrou comprovar e cujo montante supera os rendimentos declarados.

Não qualquer possibilidade de dispensa da tributação em razão do silêncio ou omissão do contribuinte em indicar a fonte dos recursos. O fisco adotou



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

essa forma de cobrança do tributo por ser a que melhor se adapta ao sistema de tributação do imposto de renda vigente nesse período.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto. Também inexistente incoerência em relação à forma de cobrança do tributo correspondente, como base nos recolhimentos mensais do imposto de renda, sujeitos ao ajuste anual."

Assim sendo, e analisando os demonstrativos, constata-se que de fato o atuante considerou consumido os valores aplicados na aquisição dos cheques administrativos. Desta forma, com o devido respeito as argumentações do suplicante, não posso concordar que o lançamento foi efetuado tendo como base de cálculo, os depósitos ou extratos bancários. A fiscalização apenas considerou como consumido os valores aplicados nas aquisições dos cheques administrativos.

Finalmente, no presente caso, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

"Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978 , 3ª Ed. pág 26:

"... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."

Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artificiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar.”

CARLOS MIXIMILIANO, em sua obra ‘HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO’, Forense, 1981, 9ª ed. pags 165/166, preleciona:

“Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resulta eficiente a providência legal ou válido o ato, à que tome aquela sem efeito, inócua, ou este juridicamente nulo.”

.....
“Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido eqüitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade.”

Assim, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exeqüível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer



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

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: apurar a omissão de receitas e calcular o imposto devido.

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

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

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

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere a omissão de rendimentos apurados através do fluxo de caixa, caracterizados como acréscimo patrimonial a descoberto no auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.043383/96-30
Acórdão nº. : 104-17.292

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 08 de dezembro de 1999.



NELSON MALLMANN