



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Recurso nº. : 15.545
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1994
Recorrente : RODRIGO OCTAVIO LOBO
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 26 de fevereiro de 1999
Acórdão nº. : 104-16.920

IRPF - DECADÊNCIA - A Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou 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.

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - 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 ("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 - LIVRO CAIXA - DESPESAS - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos, devidamente escriturados no respectivo livro caixa. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e pagos ao fornecedor/prestador. O simples lançamento na escrituração, pode ser contestado, pela autoridade lançadora.

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.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por RODRIGO OCTAVIO LOBO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 124.100,00 e Cr\$ 393.778.808,71, relativas ao exercício de 1992 e ao mês de dezembro de 1992, respectivamente, e o encargo da TRD anterior a agosto de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAR 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. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920
Recurso nº. : 15.545
Recorrente : RODRIGO OCTAVIO LOBO

RELATÓRIO

RODRIGO OCTAVIO LOBO, contribuinte inscrito no CPF/MF 005.870.529-53, residente e domiciliado na cidade de Joinville, Estado de Santa Catarina, à Rua 3 de Maio, n.º 31, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Joinville - SC, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 1.719/1.752, prolatada pela DRJ em Florianópolis - SC, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1.758/1.767.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado, em 06/03/96, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 618/647, com ciência em 15/03/94, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 913.015,11 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 acumulada do período de 04/02/91 a 02/01/92 como juros de mora; da multa de lançamento de ofício de 50%, para os fatos geradores até mai/91, de 80% para os fatos geradores de jun/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de jul/91; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo ao exercício de 1991 a 1994, correspondente, 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 nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

1 - RENDIMENTOS DE ALUGUEIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS: Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas, em virtude da declaração a menor dos valores recebidos das empresas Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos da Lei n.º 7.713/88; e artigos 1º ao 3º da Lei nº 8.134/90.

2 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88; e artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90; artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

3 - GLOSA DE DEDUÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES: Glosa de deduções com contribuições e doações, pleiteadas indevidamente, em virtude da não apresentação de comprovantes de contribuições e doações efetuadas em 1990. Infração capitulada nos artigos 24, parágrafos 7º ao 9º da Lei n.º 7.713/88; e artigos 8º, inciso II e III da Lei nº 8.134/90; artigo 11, inciso II e III da Lei nº 8.383/91.

4 - GLOSA DE DEDUÇÕES DE DESPESAS MÉDICAS: Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, em virtude da não apresentação de comprovantes de despesas médicas realizadas no ano 1990. Infração capitulada nos artigos 14, inciso I e parágrafos da Lei n.º 7.713/88 e artigos 11, inciso I e parágrafos 1º, 2º e 4º da Lei nº 8.383/91

5 - GLOSA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA: Glosa de deduções escrituradas em livro caixa, por serem desnecessárias a obtenção dos rendimentos e/ou por não apresentação dos comprovantes das despesas efetuadas. Infração capitulada no artigo 6º, e parágrafos da Lei nº 8.134/90 e artigo 10, inciso I, da Lei nº 8.383/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

6 - RENDIMENTOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO: Recolhimento a menor de carnê-leão, tendo em vista os rendimentos recebidos de pessoas físicas, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme cópias do livro caixa e os recolhimentos de carnê-leão. Lançada a diferença entre os rendimentos recebidos de pessoas físicas que constam do livro caixa e o valor de rendimentos para o qual foi recolhido o carnê-leão. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, artigo 8º da Lei nº 7/713/88 e artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90.

Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, autuante, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação de fls. 611/617, entre outros, os seguintes aspectos:

- que inicialmente intimei o contribuinte a apresentar os comprovantes dos valores lançados em suas declarações do imposto de renda e os extratos bancários de 01/01/90 a 31/12/93. Como a documentação apresentada estava incompleta o contribuinte foi reintimado em 07/08/95. Os valores do livro caixa de 1992 apresentado não conferiram com os que constavam na Declaração do Imposto de Renda de 1993;

- que com relação aos livros caixas apresentados optou-se por fazer uma lista com todos os comprovantes de despesas apresentados e aceitos, tendo em vista que estes comprovantes divergiam dos valores constantes dos livros caixas apresentados, os quais por sua vez divergiam dos valores declarados. Esta lista foi comparada aos valores declarados para 1992. A diferença foi glosada e considerada como despesas efetuadas cuja dedutibilidade como despesas de livro caixa não foi comprovada;

- que à partir dos dados fornecidos pelo contribuinte e pelas empresas e condomínios citados determinamos a variação patrimonial a descoberto; as glosas do livro caixa, das contribuições e doações e, das despesas médicas; os valores de rendimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

recebidos de pessoas físicas informadas nas Declarações de Imposto de Renda, mas com recolhimento a menor de carnê-leão; e os valores declarados a menor dos rendimentos recebidos de pessoas jurídicas;

- que foram aproveitadas as sobras de recursos existentes nos meses anteriores dentro de um mesmo ano;

- que o contribuinte não apresentou os extratos bancários, razão pela qual não se está utilizando as aplicações financeiras para justificar eventuais acréscimos patrimoniais a descoberto;

- que para a determinação do valor das glosa de livro caixa foram elaborados, inicialmente, dois relatórios, uma para cada ano - comprovantes das despesas escrituradas em livro caixa e aceitos anos de 1992 e 1993. Nestes relatórios estão discriminados todos os comprovantes de despesas apresentados pelo contribuinte e que foram aceitos como despesas dedutíveis de livro caixa, com exceção dos pagamentos efetuados ao Cartório de Registro de Imóveis da 1ª Circunscrição em Joinville - SC, os quais foram lançados, mensalmente, pelo valor total extraído do relatório contendo todos os recibos emitidos para o Cartório Rodrigo Lobo.

Em sua peça impugnatória de fls. 650/660, instruída pelos documentos de fls. 661/1.127, apresentada, tempestivamente em 15/04/96, o contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra parte da exigência fiscal, requerendo que seja julgada improcedente com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que em preliminar, é mister salientar que, em atinência ao imposto lançado a título de carnê-leão, relativo ao ano-calendário de 1990, deve a correspondente exigência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

fiscal ser excluída, de plano, do auto de infração, visto que, por ocasião de sua lavratura - 15 de março de 1996 -, já havia decaído o direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento;

- que aplicando o artigo 173 do CTN, ao caso em foco, tem-se que o prazo decadencial teve seu início em 01/01/91, e seu término em 31/12/95, isto é, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que no tocante à exigência tributária relativa à omissão de parte dos aluguéis recebidos de pessoas jurídicas no ano-calendário de 1990, é inteiramente descabido o cálculo dos juros de mora pelo índice da TRD no período compreendido entre fevereiro e julho de 1991, uma vez que está sendo dada aplicação retroativa à lei que determinou a substituição do percentual de 1%, então vigente, pelo novo índice representado pela TRD;

- que quanto à exigência tributária referente ao acréscimo patrimonial a descoberto ocorrido no ano-calendário de 1990, cabe também, e desde logo, ressaltar a impropriedade do cálculo da TRD no período de fevereiro a julho de 1991;

- que quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto do ano-calendário de 1992, observa-se que, no Relatório de Determinação dos Rendimentos Totais Recebidos Mensalmente, elaborado pelo autuante, houve erro na soma dos rendimentos percebidos nos meses de fevereiro a maio de 1992, a saber;

- que tem-se desse modo, que o acréscimo patrimonial apurado no mês de dezembro de 1992 fica reduzido em Cr\$ 818.890,99;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

- que ainda com relação ao ano-calendário de 1992, verifica-se que os rendimentos e as despesas escrituradas no livro caixa perfazem os valores a seguir discriminados, conforme se vê dos resumos exarados do aludido livro, os quais se acham devidamente visados pelo autuante;

- que no relatório de Determinação dos Rendimentos Totais Recebidos Mensalmente, elaborado exclusivamente para fins de determinação da variação patrimonial a descoberto, o autuante considerou, como recurso, em cada mês, a diferença entre os rendimentos e as despesas informados na declaração de ajuste anual. Quanto aos rendimentos, embora em valores superiores aos consignados no livro caixa, foram oferecidos à tributação e, portanto, é correto tê-los como rendimento bruto;

- que tendo em vista que, para tributar os rendimentos líquidos recebidos, o autuante desprezou as despesas consignadas na declaração de ajuste, aceitando apenas os valores indicados no subitem 3.10, solicita o impugnante ao ilustre julgador que esses valores sejam igualmente computados para mensurar o acréscimo patrimonial;

- que ainda quanto aos recursos do ano-calendário de 1992, o impugnante passa a demonstrar que, além dos arrolados pelo autuante, recebeu da empresa Rodrigo Lobo Incorporações e Empreendimentos as importâncias arroladas;

- que ressalte-se que todos esses pagamentos estão comprovados pelos lançamentos exarados nos livros Diário e Razão da adquirente, os quais se encontram devidamente autenticados pela Junta Comercial do Estado de Santa Catarina;

- que quanto às aplicações, o fisco arbitrou o preço de aquisição do veículo BMW em Cr\$ 1.292.162.726,40 (equivalente a 215.268,96 UFIR), tendo como parâmetro o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

valor informado pela empresa Regino Importação e Comércio de Veículos Ltda., uma vez que o impugnante não pode comprovar esse custo;

- que contudo, salvo melhor juízo, não pode prevalecer tal valor, porque, com certeza se refere ao preço de um veículo novo, enquanto o do impugnante foi adquirido já usado. A par disso, consta, a fls. 223 dos autos, uma laudo de avaliação expedido pela Molicar - Serviços Técnicos de Seguros Ltda., em 29/08/94, por solicitação da Companhia Paulista de Seguros, segundo o qual o preço do veículo em pauta é R\$ 45.100,00, ou seja, 76.298,42 UFIR;

- que quanto ao acréscimo patrimonial referente ao ano-calendário de 1993, observa-se que decorreu do fato de o fisco haver considerado como redutoras do rendimento bruto as despesas escrituradas no livro caixa, enquanto o correto seria considerar as despesas efetivamente comprovadas;

- que quanto às glosas de deduções de contribuições e doações e de despesas médicas, o impugnante não logrou encontrar, até o momento, os respectivos recibos. Contudo, cabe lembrar que, no período de fevereiro a julho de 1991, os juros de mora foram indevidamente calculados pela TRD;

- que quanto ao item 5 do auto de infração, em que foi glosada parte significativa das despesas escrituradas no livro caixa, sob alegação de serem desnecessárias à obtenção dos rendimentos e/ou de não terem sido apresentados os respectivos comprovantes, o impugnante está juntando à petição, devidamente relacionadas, inúmeras notas fiscais, guias, recibos e outros documentos relativos a despesas de custeio, as quais, no seu entender, são indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, justificando, por conseguinte, a dedução pleiteada;



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

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

- que a propósito, no que diz respeito ao arrendamento mercantil de máquinas Xerox, o impugnante discorda inteiramente da imposição fiscal, pois tais máquinas constituem instrumentos de trabalho necessários para auferir a receita advinda de sua atividade cartorária. Ressalte-se que os rendimentos percebidos com a utilização das mesmas foram regularmente oferecidos à tributação;

- que quanto ao último item do auto de infração - rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício - o autuante está a tributar valores atinentes a carnê-leão, nos anos de 1990 e 1991, sob o argumento de que teria ocorrido recolhimento a menor, à vista dos rendimentos escriturados no livro caixa;

- que acerca do ano-base de 1990, em que pese a preliminar levantada, o impugnante acha por bem salientar que os recolhimentos a seguir discriminados, feitos sob o código 0246, constantes da relação de fls. 247/250 dos autos, não foram considerados pelo autuante;

- que em derradeiro, é de se lembrar que, no cálculo dos juros de mora, o autuante aplicou a TRD no período compreendido entre fevereiro e julho de 1991, quando só poderia fazê-lo a partir do mês de agosto de 1991.

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

- que preliminarmente, há que se analisar o pleito do impugnante no sentido do reconhecimento do transcurso do prazo decadencial para o lançamento efetuado, a título de carnê-leão, relativo ao exercício de 1991, ano-base de 1990;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

- que argumenta que, a partir da regra definida no art. 173, I, da Lei nº 5.172/66, o prazo decadencial teve início em 01/01/91 e término em 31/12/95, isto é, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; assim, quando o auto de infração foi lavrado, em 15/03/96, já se havia operado a decadência;

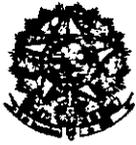
- que equivocou-se o impugnante. Ao entregar a sua declaração de rendimentos em 22/07/91 o contribuinte obteve um comprovante da entrega - o recibo de entrega da declaração de rendimentos - com o carimbo da unidade local, que era também uma Notificação, exigindo, naquele momento, um imposto a pagar no montante de Cr\$ 736.948,00, idêntico àquele apurado pelo próprio declarante;

- que o direito de a Fazenda proceder ao lançamento suplementar ou à revisão do lançamento original decairia somente 5(cinco) anos contados da data daquela notificação, portanto, a partir de 22/07/91;

- que o carnê-leão, embora tenha seu recolhimento obrigatório no mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador, é também uma antecipação do imposto devido na declaração de ajuste anual;

- que os fatos que ensejariam os recolhimentos mensais a título de carnê-leão, mas que não foram recolhidos até a data da entrega tempestiva da declaração de ajuste, devem ser tributados unicamente na declaração de ajuste anual, sendo esta data, portanto, o marco para a contagem do prazo decadencial;

- que quanto ao exercício de 1991 - ano-base de 1990, o agente fiscal efetuou o somatório dos rendimentos mensais que não foram objeto de recolhimento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

imposto mensal com os rendimentos omitidos e evidenciados pela variação patrimonial a descoberto nos meses de maio, julho a outubro e dezembro de 1990. Os valores tributáveis assim obtidos ensejaram a exigência de imposto, a título de carnê-leão totalizando 10.772,40 UFIR e, além disso, a exigência de diferença de imposto devido na declaração de ajuste anual no valor equivalente a 1.207,00 UFIR;

- que há, no entanto, equívocos quanto à tributação das diferenças de rendimentos para os quais não houve o recolhimento mensal obrigatório correspondente, como se demonstrará;

- que da análise dos autos constata-se que o contribuinte incluiu os rendimentos recebidos da atividade notarial no valor de Cr\$ 5.440.000,00, apurando imposto a pagar dividido em seis quotas mensais a partir de 22/07/91. Com isto, foi suprida a diferença de imposto recolhida a menor nos diversos meses de 1990. Não há, pois, que se exigir imposto sobre estas diferenças mensais que não foram objeto de recolhimento, a título de carnê-leão, posto que já foram tributadas na declaração de ajuste anual;

- que quanto à variação patrimonial a descoberto, sua constatação presume a existência de rendimentos omitidos e que, quando superiores ao limite de isenção da tabela progressiva mensal, sujeitavam o contribuinte ao recolhimento do imposto a título de carnê-leão e, além disso, obrigavam à tributação na declaração de rendimentos. No entanto, sendo o carnê-leão uma simples antecipação do imposto, em já tendo ocorrido a entrega da declaração, o Fisco somente poderá exigir a diferença apurada no ajuste anual;

- que pelo exposto, os rendimentos omitidos apurados pela variação patrimonial a descoberto (fls. 643), totalizando Cr\$ 14.250.046,85 sujeitam-se ao ajuste anual, bem como os rendimentos omitidos recebidos de pessoa jurídica, no montante de Cr\$ 690.626,50 (fls. 642);



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

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

- que em resumo, há de se manter, no exercício de 1991, o imposto equivalente a 7.725,26 UFIR, com vencimento em 22/07/91, com multa de ofício no valor equivalente a 3.862,63 UFIR (50% do imposto);

- que face ao disposto no Decreto nº 2.194/97 e em atendimento à Instrução Normativa SRF nº 032, de 08 de abril de 1997, deve ser revisto de ofício o lançamento efetuado, para excluir as parcelas impostas, a título de juros moratórios, com base na variação da TRD, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991;

- que quanto ao exercício de 1992, ano-base de 1991, da análise dos autos constata-se que o contribuinte, embora tenha efetuado recolhimentos mensais a menor, a título de carnê-leão, ofereceu à tributação - no ajuste anual - a diferença entre os rendimentos recebidos de pessoas físicas e as despesas escrituradas no livro caixa;

- que descabe, assim, qualquer exigência de imposto, a título de carnê-leão, bem como a multa de ofício. Há que se excluir, ainda, a exigência dos juros moratórios calculados sobre as parcelas que deixaram de ser recolhidas nos vencimentos mensais do carnê-leão;

- que quanto ao lançamento de ofício, consubstanciado pelo Auto de Infração, relativamente ao exercício de 1992, deve-se manter apenas o imposto suplementar decorrente da glosa da dedução de contribuições e doações, não comprovadas pelo impugnante, e a respectiva multa de ofício (75%). Há que se manter, pois, no exercício de 1992, o imposto no valor equivalente a 127,84 UFIR, com vencimento em 14/05/92, acrescido de multa de ofício e juros moratórios;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

- que quanto ao ano-calendário de 1992, no que se refere a glosa de despesas lançadas em livro caixa, deve-se ter, preliminarmente, em conformidade com a Lei nº 8.134/90, três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas: I - as despesas devem estar escrituradas no livro-caixa; II - devem estar comprovadas mediante documentação hábil e idônea; e III - devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;

- que além disso, deve-se identificar quando se trata de despesa, para distingui-la de aplicação de capital, tendo em vista que a primeira é dedutível e a segunda é indedutível;

- que não basta saber se os bens adquiridos são necessários à manutenção da fonte produtora; há que se atentar ainda para o fato de serem conceituados como despesas de custeio ou como aplicação de capital;

- que o leasing é um arrendamento mercantil com opção de compra da máquina ao final do contrato constituindo-se, assim, como uma aplicação de capital, nos termos do item 3.1 do PN CST nº 60/78; é pois, indedutível como despesa de livro caixa;

- que os documentos apresentados pelo impugnante para comprovar os emolumentos pagos a outros cartórios, como por exemplo, aqueles anexados às fls. 702, 703, 704, 706 etc., não são documentos hábeis para comprovar despesas efetuadas. Não são hábeis porque não são recibos e na maioria das vezes não identificam o responsável pela assinatura ali aposta, havendo casos, inclusive, de não estarem assinados;

- que em decorrência, foram aceitos os valores pleiteados pelo interessado, corroborados pelas informações que os cartórios prestaram à Receita Federal, limitados ao valor mensalmente escriturados no livro Caixa, quando este fosse inferior;



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

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

- que observando-se algumas divergências entre os valores pleiteados pelo contribuinte e o informado pelos cartórios beneficiários dos emolumentos (fls. 1662 a 1710) foi solicitado (fls. 1712) que a autoridade lançadora/preparadora desse ciência e possibilidade ao interessado a manifestação acerca das informações obtidas de terceiros, em particular, nos casos de divergência, garantido-se assim seu direito de defesa;

- que quanto a variação patrimonial a descoberto, concernente aos recursos auferidos no ano-calendário ligados a empresa Rodrigo Lobo Incorporações e Empreendimentos Ltda., têm-se que na declaração de bens, parte integrante da DIRPF/93, o interessado informou a venda dos referidos imóveis sem precisar os preços de alienação, compradores, datas, etc;

- que nos documentos contábeis da empresa Rodrigo Lobo Incorporações e Empreendimentos Ltda., efetivamente, consta no Ativo Permanente Imobilizado as salas 201 e 202, e loja 11 com garagem 19 do Ed. Príncipe de Joiville (fls. 665), bem como os pagamentos efetuados ao impugnante, pela aquisição destes imóveis e da loja 13 do mesmo edifício (fls. 673/679 e 682/688);

- que segundo os registros, os imóveis eram de propriedade da empresa RV - Participações e Empreendimentos Ltda. e foram transmitidos, por escritura pública de compra e venda, lavrada em 28/12/92, para a empresa Rodrigo Lobo Incorporações e Empreendimentos Ltda.;

- que a escritura pública é documento formal exigido pelo Código Civil Brasileiro nos contratos constitutivos e translativos dos direitos reais sobre imóveis (dentre os quais, a propriedade) e é documento dotado de fé pública, fazendo prova plena da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

transação. A transmissão da propriedade imóvel, por seu turno, é efetivada pela transcrição do título de transferência no Registro do Imóvel;

- que no caso em tela, as cópias dos registro confirmam que a empresa Rodrigo Lobo Incorporações e Empreendimentos Ltda. adquiriu as salas 201 e 202, em 02/04/82 e a loja 12 em 05/10/81, de outra pessoa jurídica; a sala nº 13 também foi adquirida da empresa RV - Participações e Empreendimentos (fls. 164), possivelmente em 28/02/92, data da lavratura da escritura posto que não há outra data ali expressa;

- que em outras palavras, o impugnante não poderia ter efetuado cessão de direitos sobre estes mesmos imóveis, em 1992, à empresa Rodrigo Lobo Incorporações e Empreendimentos Ltda., pois, estes já eram de propriedade da empresa;

- que pelo exposto, não se aceitam as alegações do impugnante quanto ao recebimento de recursos oriundos da cessão dos direitos sobre imóveis que não restou comprovado nos autos;

- que reiteradas vezes foi intimado a apresentar os documentos que comprovassem o custo e data de aquisição do veículo BMW, mas limitou-se a informar que todos os veículos foram comercializados através da empresa Safety Veículos Ltda. (fls. 177). Intimada a referida empresa (fls. 194) não ficou confirmada a comercialização do veículo BMW;

- que intimou-se, finalmente, a empresa Regino Import Importação e Comércio de Veículos Ltda. Em resposta (fls. 267), a referida empresa informa que o preço do veículo em questão, no ano de 1992, era aproximadamente US\$ 115.752,00;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

- que da leitura da impugnação depreende-se que o interessado não contesta o valor de avaliação do veículo feita pela Regino Import; solicita apenas uma redução no valor arbitrado alegando que se refere a veículo novo e o BMW que adquiriu era usado;

- que o interessado teve várias oportunidades para apresentar o valor efetivo do custo de aquisição e demais informações relevantes sobre o veículo, como, por exemplo, demonstrar que o mesmo fora adquirido no mercado nacional;

- que simples alegações desprovidas de provas não podem ser aceitas, razão pela qual há que se considerar correto o valor arbitrado pela autoridade fiscal;

- que com relação aos rendimentos auferidos de Pessoa Física, decorrentes da diferença positiva entre receitas e despesas da atividade notarial e considerados como uma das origens de recursos no cálculo da variação patrimonial, têm-se que quando se trata de dedução das despesas escrituradas em livro Caixa linha 10 da declaração de ajuste anual (fis. 14) há que se considerar não o total de despesas incorridas mas apenas as despesas dedutíveis, assim consideradas aquelas que atendam, cumulativamente, a três requisitos: estarem escrituradas, comprovadas e serem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; excetuando-se, ainda, aquelas consideradas como aplicação de capital que são indedutíveis;

- que no procedimento de apuração da variação patrimonial, o conceito é outro. Faz-se o batimento mensal entre todos os rendimentos auferidos (acrescentando-se as sobras de recursos dos meses anteriores) e todas as despesas incorridas no mês, quer sejam dedutíveis ou não;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

- que o reclamante, declarou os valores, em UFIR, dos rendimentos e despesas oriundos da atividade cartorária ao preencher o quadro 2 da Declaração de Ajuste Anual (fls. 21); a simples alegação de erro na conversão dos valores em cruzeiros, para UFIR, sem qualquer comprovação do erro cometido, não é suficiente para invalidar os valores declarados;

- que o imposto suplementar lançado para o ano-calendário de 1992, no montante de 257.102,76 UFIR (205.716,00 + 51.386,75) deverá ser reduzido para 244.575,68 UFIR e a multa de ofício, equivalente, para 183.431,76 UFIR;

- que quanto ao ano-calendário de 1993, tem-se que o impugnante informa que logrou encontrar os respectivos recibos comprobatórios de despesas médicas e contribuições e doações;

- que a autoridade lançadora, também para o ano-calendário de 1993, efetuou glosa de dedução, a título de despesas de livro Caixa, por serem desnecessárias à obtenção dos rendimentos e/ou por não apresentação dos comprovantes das despesas efetuadas;

- que confrontou-se o montante das despesas comprovadas com aquelas escrituradas no mês, para um mesmo beneficiário dos emolumentos, aceitando-se o menor dos dois valores e excluindo-se as parcelas já aceitas pela autoridade lançadora;

- que mantém-se, pois, os valores apurados pela autoridade lançadora, a título de variação patrimonial a descoberto (fls. 635 e 643), totalizando 25.279,65 UFIR. Tal valor indica a existência de rendimentos omitidos e deverá ser lavado à tributação unicamente no ajuste anual conforme disposto na IN SRF nº 046/97;



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

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

- que o imposto suplementar lançado para o ano-calendário de 1993, no montante de 99.463,75 UFIR (9.291,05 + 90.172,70) deverá ser reduzido para 89.939,29 UFIR e a multa de ofício, equivalente, para 67.454,47 UFIR.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

***IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOA FÍSICA**

AUTO DE INFRAÇÃO

Exercícios 1991 e 1992 e anos-calendários de 1992 e 1993

DECADÊNCIA

A faculdade de proceder a novo lançamento ou lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo. Efetuado o lançamento suplementar no prazo quinquenal acima referido, não há que se falar em decadência.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO

Mantém-se a tributação do valor do acréscimo patrimonial incompatível com os rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte e com os demais recursos conhecidos e comprovados.

LIVRO CAIXA

As despesas de Livro Caixa, pleiteadas na declaração de IRPF, submetem-se a três requisitos cumulativos: a - serem necessárias à percepção dos rendimentos; b - estarem escrituradas no respectivo livro Caixa; c - estarem lastradas em documentos hábeis e idôneos. Mantém-se a glosa das despesas pleiteadas que não atendem aos três requisitos especificados.

DESPESAS MÉDICAS E CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES

Mantém-se a glosa das despesas pleiteadas, a título de despesas médicas e contribuições e doações se o contribuinte não apresenta os documentos comprobatórios que justifiquem tal pleito.

APLICAÇÃO DA TRD - REVISÃO DE OFÍCIO

Exclui-se a cobrança da TRD, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, tendo em vista o Decreto nº 2.194, de 07 de



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

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

abril de 1997 e a Instrução Normativa nº 32, de 09 de abril de 1997. No período em questão, incidirão juros de mora à razão de 1% ao mês, nos termos do art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO - REVISÃO DE OFÍCIO

A multa de ofício de 100%, prevista no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, deve ser alterada para 75 % tendo em vista a edição da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, e do Ato Declaratório (Normativo) nº 01, de 07/01/97.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE.*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 18/12/97, conforme Termo constante às fls. 1.753/1.755, e com ela não se conformando, o interessado interpôs, em tempo hábil (19/01/98), o recurso voluntário de fls. 1.758/1.767, onde apresenta as mesmas razões expendidas na peça impugnatória, reforçados pelos seguintes argumentos:

- que a exigência do imposto suplementar relativo ao exercício de 1991 não pode prosperar simplesmente porque, à época do lançamento, já havia decaído o direito de o fisco rever o lançamento do sujeito passivo e, em consequência, exigir diferença ou suplementação do tributo, ou ainda qualquer penalidade, haja vista o transcurso do prazo quinquenal contado a partir da ocorrência do fato gerador, tal como preceitua o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional;

- que no exercício de 1992, no demonstrativo de cálculo do imposto suplementar devido, a fls. 11 da decisão recorrida, deixou de ser considerada a dedução de contribuições e doações, no importe de Cr\$ 124.100,00, que, além de não ter sido glosada pelo autuante, teve sua comprovação expressamente reconhecida a fls. 9 da decisão (último parágrafo);

- que no ano-calendário, ao elaborar a correspondente declaração de ajuste anual, o recorrente cometeu equívocos na transformação de Cruzeiros para UFIR,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

ocasionando majoração tanto dos rendimentos quanto dos pagamentos, conforme se infere dos valores arrolados no subitem 3.8 da petição inicial;

- que ainda quanto aos recursos do aludido ano-calendário de 1992, o recorrente demonstrou na petição impugnativa que, além dos arrolados pelo autuante, recebeu da empresa Rodrigo Lobo Incorporações e Empreendimentos Ltda. várias importâncias (conforme arrolado nas fls. 1.764);

- que é inconcebível que o veículo BMW, avaliado em agosto de 1994 por 76.298,42 UFIR, pudesse, vinte meses antes, isto é, em dezembro de 1992, haver custado a expressiva importância de 215.268,96 UFIR, como querem o autor do procedimento fiscal e a autoridade julgadora de primeira instância;

- que no tocante às despesas com "leasing" de máquinas xerox e aos pagamentos efetuados à SSR-Serviço de Segurança e Vigilância, o recorrente não pode, em absoluto, concordar com a glosa de tais gastos, pois atendem os requisitos para sua dedutibilidade.

Consta às fls. 1.805 o Termo de Perempção, por entender que está transcorrido o prazo regulamentar sem apresentação da peça recursal.

Consta às fls. 1.800/1.803 decisão judicial deferindo parcialmente o pedido liminar para que a autoridade receba o recurso a ser interposto e dê seguimento ao mesmo, devendo o impetrante, por sua vez, efetuar o depósito recursal correspondente à 30% do débito, em conta judicial, ordem deste Juízo.

Em 21/01/98 o suplicante apresenta um agravo de instrumento com pedido de efeito suspensivo no Tribunal Regional Federal - 4º Região, contra a decisão a quo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

Em 29/01/98, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, indeferindo o pedido, por entender que não há irreparabilidade de dano a justificar a necessidade de medida liminar.

Em 27/05/98, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. Gérson Rodolfo Barg, representante legal da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, apresenta, às fls. 1.822, as Contra-Razões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Estão em julgamento duas questões: a preliminar pela qual o recorrente pretende ver declarada a decadência dos fatos geradores do exercício de 1991, ano-base de 1990, por entender que o lançamento foi por homologação, e outra relativa ao mérito da exigência, denominado acréscimo patrimonial a descoberto e glosa de despesas com livro 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 e a data de autuação e ciência do contribuinte, houvesse decorridos mais de cinco anos. Senão vejamos:

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:

.....



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

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

.....

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

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

.....

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

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

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

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

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

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.

Se 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.

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, em questão, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

sido efetuado (no caso de contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos), se aquela se der após esta data.

Assim, sem dúvida alguma, no presente lançamento, a exigência relativa ao exercício 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 1991, em 22/07/91 e a exigência foi formalizada em 06/03/96, com ciência em 15/03/96.

Assim, a Secretaria da Receita Federal, através dos seus agentes, tinha até 22/07/96 para rever o lançamento originalmente efetuado; como o suplicante tomou ciência do lançamento em 15/03/96, conforme AR de fls. 1.129, não havia transcorrido, ainda, o prazo decadencial.

A matéria de mérito em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito a omissão de rendimentos caracterizado por acréscimo patrimonial a descoberto (fluxo de caixa); glosa de deduções - contribuições e doações e glosa de despesas do livro caixa.

No que diz respeito ao "acrécimo patrimonial a descoberto" apurado, através de "fluxo de caixa" - "recursos e aplicações", onde a fiscalização constatou que o suplicante apresentava um "saldo negativo", ou seja, havia consumido/aplicado mais do que tinha de recursos com origem em rendimentos declarados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte, isentos ou que fossem oriundo de empréstimos, faz-se necessário tecer algumas considerações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

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

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

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

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

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, ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos e empréstimos (já tributados, não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar (despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc.).

É de se ressaltar, ainda, que nos levantamentos através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - "fluxo financeiro" ou "fluxo de caixa", para se demonstrar que determinado contribuinte efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, tem-se que o ônus da prova cabe ao fisco e que estes levantamentos, a partir de 01/01/89, devem ser mensais, haja vista que a forma de apuração do cálculo do tributo é mensal.

Assim, se o contribuinte não declarou os rendimentos cabe considerá-los como omitidos, pois a omissão sempre deverá ser entendida, sob o ponto de vista fiscal, como todo e qualquer procedimento que implique em não se praticar ato que a lei determine seja praticado. Por outro lado, para manter o equilíbrio da balança, devem ser excluídos os valores devidamente comprovados, através da apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores.

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 correspondente.

Por outro lado, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo positivo de disponibilidade deverá ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

Quanto ao argumento de que no Relatório de Determinação dos Rendimentos Totais Recebidos Mensalmente, elaborado exclusivamente para fins de determinação da variação patrimonial a descoberto, o autuante considerou, como recurso, em cada mês, a diferença entre os rendimentos e os pagamentos informados na Declaração de Ajuste Anual, tem-se que, como já esclareceu a autoridade singular, quando se trata de dedução das despesas escrituradas em livro Caixa linha 10 da declaração de ajuste anual (fls. 14) há que se considerar não o total de despesas incorridas mas apenas as despesas dedutíveis, assim consideradas aquelas que atendam, cumulativamente, a três requisitos: estarem escrituradas, comprovadas e serem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora; excetuando-se, ainda, aquelas consideradas como aplicação de capital que são indedutíveis. No procedimento de apuração da "variação patrimonial" "saldos negativos mensais", o conceito é outro, ou seja, faz-se o batimento mensal entre todos os rendimentos auferidos (acrescentando-se as sobras de recursos dos meses anteriores) e todas as despesas incorridas no mês, que sejam dedutíveis ou não.

Ora, o suplicante, declarou os valores, em UFIR, dos rendimentos e despesas oriundos da atividade cartorária ao preencher o quadro 2 da Declaração de Ajuste Anual (fls. 21); a simples alegação de erro na conversão dos valores em cruzeiros, para UFIR, sem qualquer comprovação do erro cometido, não é suficiente para invalidar os valores declarados. Verifica-se que o valor de recursos considerados foi o valor líquido entre os créditos e débitos constante do livro Caixa, conforme se constata às fls. 661/662.

Assim, há que se considerar como correta a metodologia adotada pela autoridade lançadora; no entanto, tem razão o suplicante quanto aos recursos recebidos da empresa Rodrigo Lobo Incorporações e Empreendimentos Ltda. no valor Total de Cr\$ 393.778.808,71, conforme se constata às fls. 664/689, já que é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o "fluxo financeiro - fluxo de caixa" do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos e todos os dispêndios, ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, valores recebidos e empréstimos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar (despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc.).

Quanto a alegação que no demonstrativo de cálculo do imposto suplementar devido, às fls. 11 da Decisão recorrida, deixou de ser considerada a dedução de contribuições e doações, no valor de Cr\$ 124.100,00, que, além de não ter sido glosada pelo autuante, teve sua comprovação expressamente reconhecida a fls. 9 da decisão, a razão está com o suplicante. Assim deve ser excluído da tributação no exercício de 1992 o valor de Cr\$ 124.100,00.

Quanto a glosa de despesas lançadas em livro Caixa tem-se que é de raso e cediço entendimento, que encontra guarida em remansosa jurisprudência que somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos, devidamente escriturados no respectivo livro caixa. Como, também, se faz necessário, quando intimado, comprovar que estas despesas correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e pagos ao fornecedor/prestador. O simples lançamento na escrituração, pode ser contestado, pela autoridade lançadora.

Desta forma, não devem prosperar os argumentos apresentados pelo suplicante, com os quais pretende furtar-se da lei, cabe neste caso ao autuado demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

bens/serviços a que as referidas notas fiscais aludem. Assim, sem a comprovação da efetividade das operações, não há como aceitar-se como dedutíveis.

No tocante a aquisição do veículo BMW, que o fisco arbitrou o seu preço de aquisição em Cr\$ 1.292.162.726,40, tomando por base o valor informado pela empresa Regino Import Importação e Comércio de Veículos Ltda., já que o suplicante não havia comprovado o seu custo, não há como aceitar o redutor de 60% proposto, por falta de amparo legal que sustente tal pretensão. Por outro lado, o interessado teve várias oportunidades para apresentar o valor efetivo do custo de aquisição.

Se faz necessário corrigir a aplicação da TRD acumulada a título de juros de mora no período de 30/07/91 a 31/07/91, pois já é entendimento manso e pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente cabe a sua exigência a partir do mês de agosto de 1991, conforme o Acórdão n.º CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade nesta Quarta Câmara, cuja ementa é a seguinte:

"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 poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei n.º 8.218. Recurso Provido."

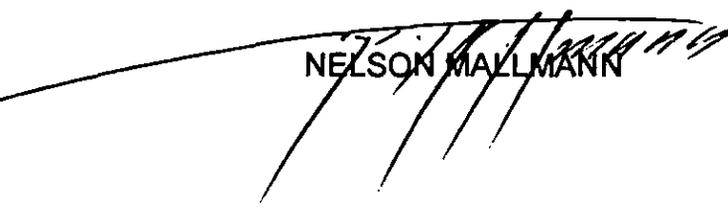


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.000375/96-85
Acórdão nº. : 104-16.920

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 124.100,00 e Cr\$ 393.778.808,71, relativas ao exercício de 1992 e a dezembro/92, respectivamente, bem como o encargo da TRD anterior a agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 26 de fevereiro de 1999



NELSON MALLMANN