



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

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Recurso nº. : 117.724
Matéria : IRPF – Exs: 1992 a 1994
Recorrente : AIRTON ARIVAL REBELLO
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 14 de maio de 1999
Acórdão nº. : 104-17.050

DECADÊNCIA – O direito de constituir o crédito tributário pela Fazenda Nacional relativo ao Imposto de Renda Pessoa física, somente decai 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 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – A partir de 1989, classifica como omissão de rendimentos, a oscilação positiva verificada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributados, isentos/não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à sua disposição dentro do período mensal de apuração.

APURAÇÃO MENSAL - Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurado em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, evidenciando, dessa forma, a omissão de rendimentos a ser tributado em cada mês, de conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713/88.

NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Não se verificando a formulação de exigência nova, diversa do lançamento primitivo, pela autoridade julgadora de primeira instância, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa.

RECOLHIMENTO MENSAL (CARNÊ-LEÃO) - Os rendimentos recebidos até 31.12.96, sujeitos ao Carnê-leão, quando não informados na declaração de rendimentos, serão computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante como os acréscimos legais pertinentes, de conformidade com o previsto na Instrução Normativa SRF nº 46/97.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO - No hipótese de falta de entrega da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, é de se excluir da base de cálculo a multa de 1% por mês ou fração de atraso, prevista no artigo 17 no Decreto-lei nº 1967/82, tendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

em vista que a entrega da declaração feita posteriormente ao início de procedimento de ofício fiscal suprime a espontaneidade do sujeito passivo e enseja lançamento com a respectiva multa de ofício calculada sobre a totalidade do imposto devido, o que afasta a aplicação simultânea da multa de 1% (um por cento) cobrado pelo atraso na entrega da declaração.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
AIRTON ARIVAL REBELLO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: I – considerar como origem os valores de Cz\$. 7.430.705,16, relativo ao exercício de 1992; Cz\$. 764.648,80, relativo ao exercício de 1993; e 5.789,36 UFIR relativo ao exercício de 1994; II - excluir a multa por atraso na entrega da declaração exigida com a mesma base de cálculo da multa de ofício, no exercício de 1992, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


ELIZABETO CARREIRO VARÃO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 AGO 1999



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

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

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

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'S' or 'R' followed by a flourish.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050
Recurso nº. : 117.724
Recorrente : AIRTON ARIVAL REBELLO

RELATÓRIO

O contribuinte AIRTON ARIVAL REBELLO, já identificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau, proferida pelo Delegado titular da DRJ em FLORIANÓPOLIS (SC), apresenta recurso voluntário a este Conselho, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 256/282.

A exigência fiscal teve origem, com a lavratura do Auto de Infração de fls. 142/153, onde exigiu-se do contribuinte o recolhimento do crédito tributário no valor de 53.960,40 UFIR a título de Imposto de Renda Pessoa Física, multa de ofício e demais encargos legais, relativo aos exercícios de 1992, 1993 e 1994, tendo em vista a constatação de variação patrimonial a descoberto, verificada nos meses de julho a dezembro/91, julho/92 e janeiro a junho/93, exigindo-se, ainda, a multa por atraso na entrega da declaração de ajuste relativa ao exercício de 1992, no valor equivalente a 8.881,64 UFIR.

Às fls. 157/178 insurgiu-se o interessado contra a exigência fiscal, apresentando sua peça impugnatória, onde expõe como razões de defesa, além de outras considerações, as alegações a seguir sintetizadas:

Em preliminar

- sustenta que o lançamento tem como fundamentação legal o § 3º, art. 6º, da Lei nº 8.021/90, que prevê a notificação do contribuinte para o devido procedimento fiscal de arbitramento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

- alega também que em qualquer das intimações dirigidas ao impugnante houve o apontamento do precitado dispositivo legal, sem, no entanto, fazer constar qualquer informação sobre o direcionamento do procedimento fiscal visando ao arbitramento, violando-se, com isso, o contraditório e ampla defesa, garantia fundamental estabelecida na constituição de 1988;

- entende – por interpretação do § 6º do mesmo artigo da Lei nº 8.021/90 que determina que seja levada a efeito a modalidade de arbitramento que melhor favorecer o contribuinte – que este comando normativo leva a conclusão que somente por notificação expressa para o contribuinte integrar o contraditório, se empresta foros de validade jurídica à imposição fiscal pelo arbitramento;

- em síntese, considera que o lançamento, consubstanciado pelo auto de infração, foi efetuado com preterição do direito de defesa, pois, só poderia ter sido lavrado, à guisa de omissão de rendimentos, se comprovado – por via do devido procedimento fiscal de arbitramento – os sinais exteriores de riqueza;

- como pleito preliminar, requer o contribuinte a nulidade do lançamento, para que se proceda a regular notificação com vista cumprir o devido procedimento fiscal de arbitramento, oportunizando-lhe o amplo exercício do direito de defesa.

Quanto ao mérito

- argumenta que a autoridade lançadora não provou a realização de gastos incompatíveis com a renda bruta, portanto, não se configuraram no mundo fático as hipóteses legais de incidência;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

- não provou que os gastos fossem realmente receita, logo, inaplicável o art. 6º da Lei nº 8.021/90;

- e, em se afastando essa permissão, não há que se falar em arbitramento;

- a figura do acréscimo patrimonial a descoberto não é presumível, só sendo cabível quando a autoridade lançadora comprovar a não correspondência entre o valor dos recursos e o dos bens do contribuinte, dentro de uma concreticidade indubitosa, afastando, neste particular, o uso de critério presuntivo de apuração;

- o volumoso levantamento fiscal de fls. 137/138, com a pretensão de demonstrar o fato gerador tipificado, mês a mês, carece de eficácia, pois, a apuração do acréscimo patrimonial demanda apuração global e certeza de que o resultado configura aumento patrimonial;

- o levantamento fiscal é inválido, também, por apurar, sumariamente e de forma isolada, apenas alguns meses do ano-base, quando é óbvio que em termos patrimoniais o que importa é o contexto anual, fazendo com que recursos deficitários em determinado mês possam vir a ser cobertos por recursos superavitários vindos de meses anteriores. Além disso, foram desconsiderados recursos oriundos do ano-base anterior;

- por fim, questiona a aplicação da TRD, a título de juros moratórios, no período de fevereiro a agosto de 1991, alegando que essa taxa só poderia ser aplicada a partir de 1º de agosto de 1991, não podendo exceder ao 12% ao ano (transcreve ementa do Acórdão do TRF da 5ª Região, na Apelação Cível nº 12.851 e MAS nº 7.358 (92.05.05022-9), Ac. CSRF nº 01-01.773/94), citando acórdãos deste Primeiro Conselho de Contribuintes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

Com a decisão proferida às fls.220/247, a autoridade singular conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário apurado, baseando-se, em resumo, nos seguintes fundamentos:

Quanto a nulidade argüida em preliminar

- afirma que a principal argumentação do impugnante, parte de uma interpretação isolada do disposto no § 3º do art. 6º da 8.021, de 12 de abril de 1990, por supor a existência de um procedimento fiscal de arbitramento, implicando, necessariamente, num chamamento formal do notificado para integrar o contraditório e que, não tendo sido cumprido tal procedimento, ter-se-ia preterido o direito de defesa do autuado;

- efetuado o lançamento, formalizada a exigência do crédito tributário mediante lavratura de Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, cientificado regularmente o sujeito passivo e desde que este não se confirme com a exigência efetuada, apresentando tempestivamente a sua impugnação, aí sim, instaura-se a fase litigiosa do procedimento. O art. 14 do Decreto nº 70.235, de março de 1972 é suficiente claro ao dispor que "a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento";

- somente a partir deste momento – apresentação da impugnação – pode-se falar nos direitos constitucionais de garantia do contraditório e da ampla defesa. E é bastante lógico posto que, durante a fase preliminar à efetivação, não há exigência formalizada, portanto, o sujeito passivo não tem ainda o que contraditar;

- não há que se falar de cerceamento de defesa durante o procedimento de lançamento, e, por conseguinte, não há que se falar em nulidade. Tanto é assim, que o mesmo Decreto nº 70.235/72, em seu art. 59, ao tratar das nulidades, apenas se refere



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

expressamente à nulidade por preterição do direito de defesa, quando decorrente de despachos ou decisões, o que não alcança, por consequência, o ato fiscal do lançamento;

- no caso em tela, a autoridade lançadora partiu da análise das declarações de bens, detectou dispêndios aparentemente incompatíveis com a renda líquida declarada e, intimou o contribuinte a comprovar as origens de recursos para as aquisições de bens e direitos (item B – fls.1), bem como a comprovação dos dispêndios efetuados (itens D, F, H e J – fls.01/02);

- esclarece, que a rigor só houve um fato passível de ser consignado como arbitramento: a divisão por 12 (doze) do total de gastos declarados como melhorias no imóvel sito em Arraial Gaspar, no montante de 50.000,00 UFIR (v. fls. 17 e item 3 – fls. 139), que será analisado posteriormente quanto ao mérito;

- por fim, conclui que não há qualquer irregularidade no procedimento formal dos atos fiscais que precederam o lançamento, tampouco descumprimento de imposição legal. Além disso, da leitura da extensa impugnação apresentada (fls. 157/178), observa-se que o contribuinte está perfeitamente esclarecido de todos os fatos e critérios que ensejaram a exigência do crédito tributário. Não se acata, pois, a preliminar suscitada quanto à nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa;

Quanto ao exame do mérito

- assegura que as alegações do impugnante, quanto ao mérito, podem ser divididas em dois grandes grupos, que serão analisados em separado: 1) questionamentos gerais relativos à constitucionalidade da base legal utilizada, à possibilidade de presunção do conceito de renda e do arbitramento dos gastos e levantamento do acréscimo patrimonial em bases mensais; 2) questionamentos específicos sobre o procedimento adotado pelos

8



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

agentes fiscais ao não terem considerado os recursos existentes em contas corrente e aplicações bancárias; à divisão por 12 dos gastos do imóvel em Arraial Gaspar-SC e a não comprovação dos referidos gastos;

Sobre os questionamentos gerais

- afirma que a Constituição Federal, além de conferir à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e provento de qualquer natureza, determinou, também as atribuições da lei complementar, no campo tributário.

- e que o CTN define, nos arts. 43 e 44, o fato gerador e a base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Assim, conclui aquela autoridade julgadora, que a lei complementar elegeu como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica na aquisição tanto da renda, quanto dos proventos de qualquer natureza, dentre os quais cita expressamente o acréscimo patrimonial. Incabível, portanto, qualquer digressão doutrinária quanto ao fato de o acréscimo patrimonial poder ou não ser conceituado como renda, pois, o próprio legislador já o definiu como proventos de qualquer natureza;

- por outro lado, de acordo com o art. 44 do CTN, a tributação do imposto de renda não está só calcado em rendimentos reais do contribuinte, como também em rendimentos arbitrados ou presumidos por sinais indicativos de sua existência e montante;

- conclui-se, por conseguinte, que a presunção legal do acréscimo patrimonial não corresponde aos rendimentos declarados, prevista no § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, e possibilita ao fisco efetuar o lançamento com base nos indícios de omissão de renda quando apura acréscimo patrimonial a descoberto. Cabendo ao contribuinte, comprovar que os recursos suficientes para as aquisições dos veículos feitas nos anos de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

1992 e 1993, bem como dos dispêndios feitos em 1991 (aquisição do apto. 401 do Edifício Canis), já foram tributados ou são isentos ou não tributáveis, com vista a afastar a presunção de omissão de rendimentos. Ressalte-se, o ônus da prova é do contribuinte;

- no caso em tela, a autoridade lançadora partiu de uma informação do contribuinte, consignada em sua declaração de bens (fls.17), segundo a qual teria efetuado melhorias no terreno de Gaspar – SC, no decorrer do ano de 1993, no montante de 50.000,00 UFIR. Intimado (fls. 2 – item J), o mesmo informou (fls. 45 – item J) que se referiam a gastos com manutenção e melhorias, caracterizando, assim, o conceito de sinais exteriores de riqueza;

- questiona a defesa o procedimento de cálculo do acréscimo patrimonial em base mensal, trazendo à colação alguns acórdãos do Conselho de Contribuintes (fls.166/168). Em outro equívoco incorre o impugnante. A Lei nº 7.713/88, com eficácia a partir do ano-base de 1989, produziu modificação radical na sistemática de apuração do imposto de renda das pessoas físicas, que a partir de então passou a tributar os rendimentos e ganhos de capital em bases mensais. A disposição legal está expressa no art. 6º do citado texto legal;

- posteriormente, a Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, em seu art. 2º, determinou a tributação dos rendimentos e ganhos de capital, à medida em que fossem percebidos, possibilitando, no entanto, um ajuste anual para verificação da existência de saldo de imposto a pagar ou a restituir;

- os acórdãos do Conselho de Contribuintes, trazidos aos autos pelo impugnante, referem-se a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 7.713/88, quando a tributação do imposto de renda das pessoas físicas tinha base de apuração anual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

Tanto é assim, que em vários acórdãos mais recentes, as decisões daquele órgão colegiado tem sido no mesmo entendimento desta instância singular;

Questões específicas

- a autoridade lançadora, conforme planilha de cálculo (fls.138), apurou variação patrimonial a descoberto nos meses de julho a dezembro de 1991, basicamente decorrente dos pagamentos efetuados com a aquisição do apartamento nº 401, do Edifício Cannes;

- o lançamento foi efetuado com base em informações (fls.70) fornecidas pela empresa Zen Engenharia Ltda., sendo que tais valores e respectivas datas não foram questionados pelo impugnante;

- alega o impugnante que possuía recursos em conta bancária e aplicações financeiras (caderneta de poupança), inseridos na declaração de bens, parte integrante da declaração de ajuste anual do exercício de 1992 (fls.8) que dariam origem aos pagamentos efetuados, bem como recebeu lucros distribuídos da sociedade civil, da qual é sócio, em dezembro de 1990. Como prova, elabora o demonstrativo de fls.180/181 (doc. 02 e 02-A) onde demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto. Aduzindo, ainda, que os recursos informados na declaração de bens, em 31 de dezembro de um determinado ano, no caso, 1990, devem ser considerados como origem dos dispêndios efetuados no ano subsequente, invocando em seu favor o entendimento do Conselho de Contribuintes que reproduz às fls. 164;

- a autoridade lançadora, no Termo de Verificação (fls. 139) esclarece que "não foram considerados os valores declarados como aplicações financeiras, tanto para o levantamento da origem de recursos para as aplicações financeiras como para a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

comprovação de recursos para a aquisição de bens e direitos, tendo em vista o contribuinte não ter apresentado os comprovantes das datas de aplicação e resgate, conforme solicitado na intimação nº 166/96 (fls.);

- o interessado não forneceu à fiscalização os comprovantes das aplicações financeiras declaradas, bem como, não os trouxe na impugnação como prova, com vistas a elidir a tributação do acréscimo patrimonial lançado, limitando-se a elaborar um levantamento desprovido de comprovação, incluindo correções monetárias aos valores declarados (fls.180) com base em BTN e variação do percentual do INPC no período, alegando este demonstrativo e a simples declaração dos saldos nas declarações de bens representam provas a seu favor;

- para que as referidas aplicações e saldos em conta corrente pudessem ser considerados como origem para os dispêndios efetuados em 1991, o contribuinte teria que apresentar todos os extratos mensais, durante o ano de 1991, para demonstrar as correções dos valores, comprovar os saques efetuados à época dos dispêndios e mais, fornecer elementos que evidenciassem, de forma inequívoca, que os numerários existentes em aplicações financeiras e contas correntes tivessem origem em rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis;

- também não trouxe aos autos, comprovante do lucro distribuídos que alega ter recebido, no valor de Cr\$. 3.206.566,00, que consta no demonstrativo de fls. 180; não comprovou que tal rendimento estava a sua disposição em 31/12/91 e, ainda, que sofreu as correções ali demonstradas;

- o fisco comprovou os dispêndios não cobertos pelos rendimentos declarados, apurando acréscimos patrimoniais indicadores da omissão de rendimentos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

conforme presunção legal já fartamente analisada na presente decisão. O impugnante não prova as origens de recursos, limitando-se a meras alegações;

- a variação patrimonial a descoberto presume a existência de rendimentos omitidos e que, quando superiores ao limite de isenção da tabela progressiva mensal, sujeita o contribuinte ao recolhimento do imposto a título de carnê-leão e, além disso, obriga à tributação na declaração de rendimentos. No entanto, sendo o carnê-leão uma antecipação do imposto, em já tendo ocorrido a entrega da declaração, o valor apurado, a título de variação patrimonial a descoberto, deverá ser adicionado aos demais rendimentos declarados no ajuste anual com vistas à apuração do imposto devido e não recolhido espontaneamente na data da entrega tempestiva da declaração;

- este entendimento está firmado na Instrução Normativa SRF nº 046, de 13 de maio de 1997, segundo a qual os rendimentos omitidos devem ser computados unicamente na base de cálculo anual do tributo, no caso de lançamento efetuado após a entrega da declaração de rendimentos;

- o valor do imposto apurado pela autoridade fiscal, para esse exercício totalizou 31.933,59 UFIR (v. fls. 148), enquanto que o apurado pelo julgador singular (demonstrativo de fls. 238) importou em 32.234,55 UFIR. A diferença de 300,96 UFIR (32.234,55 – 31.933,59) é decorrente da conversão para UFIR do valor do acréscimo a descoberto verificado no mês de dezembro de 1991 que, pela sistemática de pagamento do carnê-leão, deveria ser pago até 15.01.92 e convertido pela UFIR do dia do pagamento. Com a aplicação da IN nº 046/97, levando todos os rendimentos unicamente no ajuste anual, a conversão se faz com base na UFIR de 1º de janeiro de 1992 (Cr\$. 597,06). Com isso, teríamos um agravamento da exigência do imposto no valor equivalente a 300,96 UFIR. No entanto, tal diferença não poderia ser exigida em face do decurso do prazo decadencial;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

- com isso, mantém a exigência no valor equivalente a 31.933,59 UFIR, a título de imposto de renda no exercício de 1992, considerando-se a exigências dos juros moratórios apenas a partir da data prevista para a entrega tempestiva da declaração;

Quanto à utilização da TRD a título de juros moratórios

- entendeu o julgador singular que, com a edição do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997 e da Instrução Normativa SRF nº 032, de 9 de abril de 1997, deve ser subtraída, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218/91. Neste período deverá incidir juros de mora à razão de 1% ao mês, calculados sobre o imposto devido, nos termos do art. 161, § 1º, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional);

- conclui o julgador singular que com a aplicação da IN SRF nº 046/97, os rendimentos omitidos devem ser computados na base de cálculo anual, fato que altera o vencimento do imposto para o ano de 1992 e que excluiria a incidência da TRD como juros moratórios se por ventura existisse, no lançamento, cobrança de tributo com vencimento anterior a 29 de julho de 1991, o que não é o caso em apreço. Portanto, equivocada é a pretensão do impugnante de que seja excluída a TRD, no período entre fevereiro e agosto de 1991;

Quanto à variação patrimonial a descoberto de julho/92

- no ano-calendário de 1992, foi apurada variação patrimonial a descoberto no mês de julho/92, conforme planilha de cálculo (fls.138), em decorrência da aquisição do automóvel tipo Kadett Ipanema, no valor de Cr\$. 56.501.499,18;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

- o lançamento foi efetuado com base na Nota Fiscal nº 00461 (fls.71), emitida pela empresa Santa Clara Veículos e o impugnante não contesta a aquisição feita;

- com vistas a comprovar as origens para tal aquisição, alega o impugnante que possuía recursos em conta corrente bancária e aplicações financeiras (caderneta de poupança), inseridos na declaração de bens, parte integrante da declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1992 (fls. 14/15) que dariam origem aos pagamentos efetuados, bem como recebeu lucros distribuídos da sociedade civil, da qual é sócio, desde dezembro de 1991;

- já se demonstrou anteriormente que os demonstrativos trazidos pelo impugnante não têm o poder de elidir a presunção legal da omissão de rendimentos, porque desacompanhados dos documentos comprobatórios da existência dos recursos ali consignados (extratos bancários mensais, no caso das aplicações financeiras e saldos em contas correntes). Não há que se alongar no assunto pois foi, farta e minuciosamente, tratado no tópico anterior, quando se analisava o lançamento referente ao exercício de 1992, ano-base de 1991;

- com relação ao lucro distribuído em dezembro de 1991, utilizado pelo impugnante no cálculo de fls. 182, no valor de Cr\$. 15.556.670,00, está comprovado nos autos (fls. 50) mediante o Comprovante de Rendimentos emitido pela empresa Rebello e Associados Advogados S/C. No entanto, não há comprovação de que referido valor estava disponível para aquisição do veículo em julho de 1992. Não se sabe se este valor estava em instituição financeira ou se foi consumido nos sete meses que antecederam a aquisição do automóvel Kadett Ipanema. Enfim, não se pode aceitar como prova de origem para aquisição efetuada. O ônus da prova é do impugnante;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

- esclarece que o imposto apurado, no valor equivalente a 5.745,35 UFIR, é exatamente o mesmo valor lançado, 5.400,35 UFIR + 345,00 UFIR (v. fls. 144/148);

Quanto à variação patrimonial a descoberto no período de janeiro a julho/93

- afirma que foram os seguintes os fatos básicos que ensejaram a apuração de variação patrimonial a descoberto, a saber: aquisição do automóvel Mercedes/87, em junho/93, e o rateio por doze meses do valor declarado pelo contribuinte relativo a melhorias realizadas no terreno situado em Gaspar-SC;

- a aquisição do veículo está comprovada pelo Recibo de Transferência (fls.72). O impugnante não contesta a aquisição feita;

- com relação ao imóvel em Arraial Gaspar – SC, a autoridade lançadora baseou o lançamento na informação constante da declaração de bens (fls.17) , parte integrante da declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1993, segundo a qual teria havido um acréscimo no valor do imóvel em decorrência de melhorias ocorridas no ano de 1993, no montante de 50.000,00 UFIR;

- foi solicitado, mediante a Intimação nº 166/96 (fls.2 – item J), que o contribuinte apresentasse os comprovantes dos valores gastos nas referidas melhorias e, caso se tratasse de uma edificação, fosse apresentado alvará, habite-se, memorial descritivo e os comprovante das despesas efetuadas;

- face à resposta do interessado e não tendo sido apresentados os comprovantes das despesas solicitadas, a autoridade fiscal, utilizando-se do conceito legal de sinais exteriores de riqueza (gastos incompatíveis com a renda disponível), do valor total declarado pelo próprio contribuinte (fls. 17) e da possibilidade do arbitramento de tais gastos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

prevista no *caput* do art. 6º da Lei nº 8.021/90, efetuou o rateio do montante dos gastos (50.000,00 UFIR) por 12 meses para o cálculo da variação patrimonial;

- não procede a alegação do impugnante de que teria atualizado o valor do imóvel em atendimento à orientação do órgão fiscal; isto porque não há, na legislação tributária, para o ano-base de 1993, nenhuma orientação para que os contribuintes atualizassem o valor de seus imóveis, a menos dos casos previstos no art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 39, de 30 de março de 1993;

- não há, também, nos autos, nenhum elemento que possa concluir pela ocorrência de erro formal, menos ainda que pudesse ser classificado como "escusável", considerando que o contribuinte é advogado e, portanto, conhecedor do princípio da legalidade: ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei e, *in casu*, não havia qualquer determinação legal para atualização do valor do imóvel;

- quanto à apuração patrimonial a descoberto, em período mensal, tal assunto já foi tratado exaustivamente em tópico anterior, não cabendo retorná-lo;

- independentemente das alegações do impugnante, o lançamento efetuado com base na alteração do valor do imóvel de Gaspar-SC não poderá ser mantido. Isto porque o valor informado pelo contribuinte (fls. 17) não poderá ser aceito sem a devida comprovação dos gastos efetuados. Isto porque, embora o contribuinte estivesse obrigado à entrega da declaração do exercício de 1992, ano-base de 1991, só o fez em 16.09.96, em data posterior àquela definida na legislação para a entrega tempestiva, perdendo, pois, o direito de avaliar os bens a preço de mercado, portanto, não podem ser considerados os valores dos imóveis constantes das declarações de bens do exercício de 1992 e seguintes;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

- há que se considerar, pois, inconsistente o lançamento no tocante à variação patrimonial a descoberto, que tomou por base valorização de custo de imóvel não comprovada; por outro lado, não podem ser aceitos como verídicos os valores dos imóveis constantes das declarações de bens do exercício de 1992 e seguintes;

- para o ano-calendário de 1993, o impugnante também efetuou demonstrativos (fls. 184/186), onde solicita que sejam considerados, como origens para demonstrativos (aquisições dos automóveis em junho e setembro de 1993) os saldos em contas bancárias e o lucro distribuído em 31/12/92. Pelas razões já expostas para os exercícios anteriores, não podem ser considerados hipotéticos recursos que não estejam comprovadamente disponíveis nos meses das aquisições efetuadas e mais, provando-se que os mesmos já foram tributados ou são isentos ou não tributáveis;

- há que se refazer, no entanto, o cálculo da variação patrimonial no ano-calendário de 1993, com base apenas nos rendimentos declarados e os dispêndios efetuados, desconsiderando-se a tributação sobre o acréscimo incomprovado do valor do imóvel em Gaspar – SC;

- a variação patrimonial a descoberto verificada no mês de junho de 1993, no valor de Cr\$. 1.038.139,55, equivalente a 41.316,75 UFIR, deverá ser tributada unicamente no ajuste anual, nos termos da IN nº 046/97;

Quanto às multas de ofício e por atraso na entrega de declaração

- o lançamento, no tocante ao valor exigido a título de multa de ofício, em face da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e em atenção ao Ato Declaratório (Normativo) nº 1, de 7 de janeiro de 1997, foi reduzido o seu percentual de 100% para 75% sobre o imposto devido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

- a multa por atraso na entrega da declaração de ajuste do exercício de 1992, no valor de 8.881,64 UFIR, exigida no auto de infração, foi mantida pelo julgador singular.

Com relação a exigência do depósito prévio de 30% do valor do crédito tributário constituído, como condição para o recebimento e apreciação do recurso administrativo, decisão da Juíza da Vara Federal de Blumenau - Seção Judiciária do Estado de Santa Catarina, concedendo liminar requerida pelo sujeito passivo, determina que a autoridade administrativa se abstenha da exigência do depósito prévio, para o conhecimento do recurso interposto.

Regularmente cientificado da decisão, interpõe o sujeito passivo recurso voluntário a este Colegiado, onde manifesta seu inconformismo com relação a parte do lançamento mantido no decisório de primeira instância, na forma da peça de fls. 256/282, onde expõe, basicamente, as mesmas razões argüidas na impugnação.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

VOTO

Conselheiro ELIZABETO CARREIRO VARÃO, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Esclareça-se, inicialmente, que no julgamento de primeira instância foi considerado inconsistente o lançamento no tocante à variação patrimonial a descoberto, apurada nos meses de janeiro a maio de 1993, que tomou por base valorização de custo de imóvel não comprovado, mantendo, com relação a esse período-base, apenas a exigência da omissão detectada no mês de junho/93, cujo valor do acréscimo patrimonial não comprovado foi alterado de Cr\$. 1.169.319.635,32 para Cr\$. 1.038.139.236,55, face a inclusão no cálculo da omissão apenas os rendimentos declarados e os dispêndios efetuados (dentre eles o gasto com a compra uma Mercedes, por Cz\$. 1.300.000.000,00), desconsiderando-se a tributação sobre o acréscimo incomprovado do valor do imóvel em Gaspar-SC.

Portanto, nesta fase recursal, cabe a este Colegiado examinar apenas as questões relativas a omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto verificado nos meses de julho a dezembro de 1991, junho de 1992 e junho de 1993, bem como as preliminares de nulidade por violação do devido procedimento fiscal de arbitramento (sinais exteriores de riqueza), de decadência com relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1991, e agravamento da exigência com supressão de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

instância, caracterizada por inovação do lançamento, além da multa por atraso na entrega da declaração relativa ao exercício de 1992.

Vale mencionar que o lançamento consta como fundamentação legal, além das normas relativas aos acréscimos legais (juros e atualização monetárias), os seguintes dispositivos: artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, e 8º, da Lei nº 7.713/88; artigos 1º, 2º, 3º e 4º da Lei nº 8.134/90; e art. 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

Das preliminares argüidas

Inicialmente, devemos apreciar as preliminares de nulidade por violação do devido procedimento fiscal, de decadência e agravamento da exigência com supressão de instância, argüidas pelo autuado.

São as seguintes as principais alegações do sujeito passivo:

- sustenta que o lançamento tem como fundamentação legal o § 3º, art. 6º, da Lei nº 8.021/90, que prevê a notificação do contribuinte para o devido procedimento fiscal de arbitramento;

- alega também que em qualquer das intimações dirigidas ao impugnante houve o apontamento do precitado dispositivo legal, sem, no entanto, fazer constar qualquer informação sobre o direcionamento do procedimento fiscal visando ao arbitramento, violando-se, com isso, o contraditório e ampla defesa, garantia fundamental estabelecida na constituição de 1988;

- entende – por interpretação do § 6º do mesmo artigo da Lei nº 8.021/90 que determina que seja levada a efeito a modalidade de arbitramento que melhor favorecer



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

o contribuinte – que este comando normativo leva a conclusão que somente por notificação expressa para o contribuinte integrar o contraditório, se empresta foros de validade jurídica à imposição fiscal pelo arbitramento;

- em síntese, considera que o lançamento, consubstanciado pelo auto de infração, foi efetuado com preterição do direito de defesa, pois, só poderia ter sido lavrado, à guisa de omissão de rendimentos, se comprovado sinais exteriores de riqueza, por via do devido procedimento fiscal de arbitramento;

- o agravamento da exigência quanto ao exercício de 1992, resultou num claro descumprimento de expressa determinação legal, uma vez que a autoridade julgadora não refez o lançamento nos termos devidos e nem promoveu a reabertura de prazo para defesa do contribuinte, implicando tal atitude em cerceamento do direito de defesa pela supressão de instância.

- entende a defesa, que em tal situação se deverá considerar o prazo estabelecido pelo art. 173, inciso I, do CTN (decadência), para os períodos que não se incluem no quinquênio decadencial;

- assim, argúi a decadência quanto ao exercício de 1992 (fatos geradores de 1991), posto que alcançados pelos seus efeitos jurídicos, pois o quinquênio venceu-se em 1997

- quanto aos anos-calendário de 1992 e 1993, entende a defesa que também ocorreu alteração do lançamento, com mudança do critério de apuração do imposto de mensal para anual, tendo em vista que o valor da omissão passou a ser computado na declaração de rendimentos na determinação da base de cálculo anual do tributo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

Explanadas as principais argumentações da defesa passa-se a análise das preliminares argüidas.

No tocante a argumentação do contribuinte de que o lançamento tem como fundamentação legal, além dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.713/88, o § 3º, art. 6º, da Lei nº 8.021/90, que prevê a notificação do contribuinte para o devido procedimento fiscal de arbitramento, como já explicitado no decisório de primeira instância, a legislação do imposto de renda contempla várias hipótese de presunção legal, dentre elas, as duas que serviram de base do enquadramento legal da exigência tributária ora impugnada pelo contribuinte, quais sejam, uma que prevê a omissão de rendimentos na apuração de acréscimo patrimonial não comprovado, prevista no § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88; a outra relativa a tributação através de sinais exteriores de riqueza, prevista no *caput* do art. 6º da Lei nº 8.021/90.

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está amparada pelo art. 3º da Lei nº 7.713, *in verbis*:

"Art. 3º - O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

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

A leitura atenta do § 1º indica a hipótese de presunção estabelecida com a obtenção de rendimentos de qualquer natureza, recebidos e não declarados, evidenciados pelas aquisições e dispêndios efetuados que geraram um acréscimo patrimonial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

Pelo visto, me parece equivocada a afirmação da defesa, uma vez que se trata de textos legais distintos, usados como capitulação legal de exigências também distintas. Além disso, o Relatório de Determinação da Variação Patrimonial a Descoberto de fls. 138 e Termo de Verificação às fls. 139/141, bem como a descrição dos fatos constantes de fls. 152/153, são bastante claros no que diz respeito a determinação da matéria tributável, o montante dos rendimentos omitidos, identificados através de acréscimo patrimonial incomprovado, apurado mensalmente, proporcionando, assim, ao contribuinte, defender-se em relação a cada período de apuração.

Aliás, o argüido nessa preliminar perde o sentido quando na decisão proferida pelo julgador singular decidiu excluir da exigência, por inconsistente, a tributação sobre o acréscimo incomprovado que tomou por base a valorização de custo do imóvel situado em Arraial Gaspar-SC, cujo rateio por 12 (doze) do valor total dos gastos declarados, em 1993, como melhoria deste imóvel, foi a única razão pela qual incluiu-se na fundamentação legal da exigência o art. 6º da Lei nº 8.021/90.

Rejeito, portanto, a preliminar argüidas, por inconsistente.

Sobre o agravamento do lançamento

Quanto a hipótese de inovação do lançamento procedida pelo julgador singular em razão da alteração do procedimento de cálculo adotado pela autoridade lançadora, há que se considerar que no caso de lançamento efetuado após a entrega da declaração de rendimentos, os rendimentos omitidos devem ser computados unicamente na base de cálculo anual do tributo, face o entendimento firmado na Instrução Normativa 046, de 13 de maio de 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

Quanto à apuração de variação patrimonial a descoberto, em período anual, quando originalmente o foi com bases mensais, como equivocadamente sugere o suplicante em suas razões recursais, é de se observar que, no caso específico do valor do imposto apurado no exercício de 1992, a diferença de 300,96 UFIR (32.234,55 – 31.933,59), resultou da conversão para UFIR do valor do acréscimo a descoberto verificado no mês de dezembro de 1991 que, pela sistemática de pagamento do carnê-leão, deveria ser pago até 15.01.92 e convertido pela UFIR do dia do pagamento.

Com a aplicação da IN nº 046/92, pela qual todos os rendimentos devem ser levados para o ajuste anual, passando a conversão a se fazer com base na UFIR de 1º de janeiro de 1992 (Cr\$. 597,06). Tal situação levou o julgador singular admitir a possibilidade de agravamento da exigência do imposto no valor equivalente a 300,96 UFIR, hipótese, no entanto, que o próprio julgador expressamente afasta, quando afirma “que há de se manter, a título de imposto de renda no exercício de 1992, a exigência no valor equivalente a 31.933,59 UFIR, considerando-se a exigência dos juros moratórios apenas a partir da data prevista para a entrega tempestiva da declaração”.

Com relação ao exercício de 1993, observa-se que o imposto determinado em razão da tributação dos rendimentos no ajuste anual, no valor de 5.745,35 UFIR, foi exatamente o mesmo lançado originalmente, dispensando-se, assim, uma análise mais detalhada.

Semelhante situação também ocorreu no exercício de 1994, quando sequer deve-se aventar a hipótese de inovação do lançamento, uma vez que a exigência foi refeita para considerar apenas a omissão de rendimentos determinada pelo acréscimo patrimonial apurado, considerando na sua apuração somente os rendimentos declarados e os dispêndios efetuados, desconsiderando-se a tributação sobre o acréscimo incomprovado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

relativo às melhorias realizada em unidade imobiliária, declaradas como ocorridas no ano-calendário de 1993.

Ressalte-se que a Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, estabelece que os rendimentos omitidos devem ser computados unicamente na base de cálculo anual do tributo, no caso de lançamento efetuado após a entrega da declaração de rendimentos.

É o que se depreende da leitura do inciso I, "a", do art. 1º da referida instrução normativa, abaixo transcrito:

"Art. 1º - O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

I – Se corresponderem a rendimentos recebidos até 31 de dezembro de 1996;"

Quando não informados na declaração de rendimentos, serão computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e de juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto devido.

Assim, em sendo o carnê-leão uma antecipação do imposto, e considerando-se a hipótese de já ter ocorrido a entrega da declaração, o valor apurado, a título de acréscimo patrimonial a descoberto, deverá ser adicionado aos demais rendimentos declarados no ajuste anual, com vistas à apuração do imposto devido e não recolhido espontaneamente na data da entrega tempestiva da declaração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

Como se pode observar, a decisão de primeira instância não introduziu qualquer tipo de aperfeiçoamento ou inovação que tenha resultado em agravamento da exigência inicial e, por conseguinte, cerceado o sagrado direito de defesa do contribuinte pela supressão de instância. Improcede, portanto, a preliminar argüida.

Sobre a decadência

Cumpra também apreciar, em preliminar, a questão levantada quanto decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos nos meses de julho a dezembro de 1991.

Também entende a defesa, que em se confirmando o agravamento da exigência originária, o que impõe-se que outro lançamento seja formalizado pela autoridade lançadora, nessas circunstâncias deverá ser considerado o prazo estabelecido pelo art. 173, inciso I, do CTN (decadência), para os períodos que não se incluírem no quinquênio decadencial.

Sobre a decadência argüida pela defesa, com relação aos fatos geradores do exercício de 1992, sob o argumento de ter havido agravamento e aperfeiçoamento do lançamento tributário por parte do julgador singular, há que se considerar o disposto no artigo 149, inciso V, do CTN, o qual prescreve cumprir à administração, proceder de ofício ao lançamento enquanto não extinto o direito da Fazenda Nacional, seguindo a regra do art. 173, inciso I, do CTN, o que, no caso concreto, poderia ser feito até 17.10.97.

Sobre o assunto, a legislação de regência estabelece o seguinte:

Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional

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

27



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

.....

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 Nacional.

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 constituído; (grifo nosso)

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

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

Pela leitura dos dispositivos acima, vê-se que o prazo decadencial de acordo com o CTN é único, ou seja, de cinco anos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

Sobre essa questão, o entendimento que vem sendo consagrado por este Conselho, com reiteradas decisões sobre o assunto, é no sentido de que se deve observar o prazo decadência fixado no diploma legal que estabelece as regras básicas aplicáveis aos tributos e contribuições em geral, que é o Código Tributário Nacional, uma vez que a constituição vigente reserva a Lei Complementar tratar da matéria, consoante estabelece em seu artigo 146, inciso III, alínea "b", *in verbis*:

"Art. 146. Cabe à Lei Complementar:

.....
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente sobre:
.....

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária."

Inegavelmente, a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional) é por excelência, a lei que se refere o artigo 146 da Constituição de 88, razão pela qual entendo que deve ser aplicado o que estabelece os seus artigos 150 e 173.

Assim, 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 ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Portanto, não há dúvida de que com relação a exigência devida no período-base de 1991, se deu dentro do prazo quinquenal previsto no CTN, posto que o lançamento foi formalizada em 17.10.96. Por conseguinte, é de se considerar, nesta parte, não assistir razão ao autuado. Preliminar, que também nego provimento. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

É de se observar, ainda, que, no caso em apreço, o contribuinte omitiu-se em efetuar o pagamento do carnê-leão a que estava obrigado. Assim, tendo em vista o disposto nos artigos 149, 150 e 173 do CTN, ainda que se admitisse "*ad argumentandum tantum*", que a modalidade do lançamento do carnê-leão seja por homologação, ainda assim, não há que se falar em homologação tácita por transcurso de prazo contado do fato gerador mensal, já que inexistente, no caso, atividade do contribuinte passível de ser homologada.

Quanto ao mérito

A autoridade lançadora, conforme planilhas de cálculos de fls. 137/138, posteriormente alteradas pela julgadora singular (fls. 220/247), apurou variação patrimonial a descoberto, tomando por base valores extraídos das declarações de rendimentos do contribuinte, bem como, de outros documentos que se acham anexados aos autos, demonstrando com clareza os cálculos considerados na determinação do valor tributável.

É bom frisar que no tocante a exigência a ser apreciada nesta fase recursal, não houve qualquer arbitramento de preços ou valores, como alega a defesa, quando da apuração do tributo decorrente do acréscimo patrimonial apurado, pelo contrário, acha-se respaldada em rendimentos auferidos pelo interessado, sejam estes tributáveis, isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

É oportuno, ainda, esclarecer que a partir de janeiro de 1989, com o advento da Lei 7.713/88, os rendimentos e ganho de capital percebidos pelas pessoas físicas, passou a sofrer a incidência do imposto, mensalmente, à medida em que os rendimentos fossem percebidos, incluindo-se, nessa nova sistemática, a omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial injustificados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

No caso em questão, constata-se que os rendimentos omitidos, apurados pelo fisco e, posteriormente, retificado pela autoridade julgadora de 1ª instância, atendeu, parcialmente, a sistemática de cálculo estabelecida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, a qual prevê que na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos dos respectivos meses, com transporte para os períodos seguintes, dos saldos positivos de recursos, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, pelo seu valor nominal, dentro do mesmo ano-calendário, após compensados os saldos negativos posteriores.

Como claramente demonstrado nos autos, o fisco ofereceu provas dos dispêndios não cobertos pelos rendimentos declarados pelo sujeito passivo, apurando acréscimos patrimoniais indicadores da omissão de rendimentos, conforme fartamente analisado na decisão de primeira instância.

Por outro lado, sem conseguir o recorrente provar as origens de recursos, estendeu-se em discussões sobre procedimento fiscal de arbitramento, nos termos § 3º, art. 6º, da Lei nº 8.021/90, que prevê a notificação ao contribuinte, no caso de evidência de sinais exteriores de riqueza, hipótese não objeto do lançamento, como já explicitado quando do exame da preliminar argüida sobre essa questão.

Com relação a omissão apurada nos meses junho a dezembro de 1991, constata-se na planilha de cálculo elaborada pela autoridade lançadora, que a variação patrimonial a descoberto apurada, basicamente decorreu dos pagamentos efetuados com a aquisição de uma unidade imobiliária, do edifício Cannes. Por estar o lançamento embasado em provas fornecidas pela Empresa Zen Engenharia Ltda., sequer foram seus valores questionados pelo atuado. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

Ainda com relação aos fatos geradores de 1991, sustenta o contribuinte, em suas razões de defesa, que possuía recursos em conta corrente bancária e aplicações financeira (caderneta de poupança, inseridos na declaração de bens, parte integrante da declaração de ajuste anual do exercício de 1992 (fls.08) que dariam origens aos pagamentos efetuados, bem como recebeu lucros distribuídos, em dezembro de 1990, da sociedade civil da qual é sócio quotista.

Como prova, elabora o demonstrativo de fls. 180/181, onde inclui como origem para justificar os dispêndios realizados, além dos recursos constituídos dos saldos em poupança e contas correntes, constante da declaração de bens do ano-base de 1990, os importes correspondentes a atualização de cada valor declarado, além do lucro distribuído pela S/C da qual o sujeito passivo é sócio.

Neste caso, para que os saldos em caderneta de poupança e contas correntes possam ser considerados como origem para dispêndios efetuados no ano-calendário de 1991, basta que fique comprovado que estes recursos estejam inseridos na declaração de ajuste relativa ao ano anterior, como saldo em 31 de dezembro. O mesmo não se pode afirmar com relação aos valores da atualização monetária dos valores declarados com base em BTN e variação do INPC, que carecem de uma comprovação, a qual não pode ser suprida com a simples aplicação de índices de atualização sobre os valores declarados, mas com a apresentação da prova de sua ocorrência e valor.

Com relação aos lucros distribuídos pela S/C, não é bastante o fato dos mesmos (recursos) constarem das declarações de pessoa física e/ou jurídica, mas que se faça prova de que esses valores foram transferidos para o ano seguinte, afastando-se, assim, a possibilidade de utilização no ano da efetiva distribuição. Neste caso, nem mesmo o próprio recibo comprovante da distribuição, emitido pela pessoa jurídica, faz prova em favor do beneficiário da distribuição. Isto porque, sabe-se que a distribuição pode se dar em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

qualquer mês do período social, assim, para que se considere os saldos de recursos de um ano para outro, é imprescindível que o contribuinte faça prova de que houve sobra de recursos e que os mesmos não foram utilizados no próprio período da efetiva distribuição.

Isto posto, carece de reparos o lançamento, para que seja considerado na determinação do acréscimo patrimonial a descoberto, apurada nos períodos mensais de julho a dezembro/91, os saldos em caderneta de poupança e contas correntes inseridos na declaração de ajuste relativa ao ano de 1990, cujo saldo em 31 de dezembro, no montante de Cz\$. 7.430.705,16, não foram incluídos como origem na determinação do acréscimo patrimonial relativos àqueles períodos.

Com relação ao acréscimo apurado no mês de julho de 1992, há que se considerar igualmente na apuração do valor da omissão, os saldos de contas corrente e poupança, situação em 31.12.91, no valor de Cz\$. 764.648,80, valores estes também não computados na determinação do acréscimo patrimonial apurado naquele mês. Muito embora a declaração de ajuste correspondente ao ano-calendário de 1991, tenha sido apresentada após o início do procedimento fiscal, os saldos declarados em contas correntes e poupança não foram invalidados, uma vez que tais valores também foram inseridos na coluna "ano de 1991" da declaração de bens do exercício de 1993 (apresentada em 21.06.93, portanto antes de iniciada a ação fiscal).

E por último, há que se considerar, ainda, como origem na apuração do acréscimo patrimonial do mês de julho 1993, os saldos de poupança e contas corrente, situação em 31.12.92, no valor equivalente a 5.789,36 UFIR.

Com relação à multa por atraso na entrega da declaração, mantida pelo julgador de 1ª instância, carece de reforma a decisão recorrida para a exclusão da base de cálculo da multa de 1% por mês ou fração, prevista no artigo 17 do Decreto-lei 1967/82,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

tendo em vista que a entrega da declaração feita posteriormente ao início de procedimento de ofício fiscal suprime a espontaneidade do sujeito passivo e enseja lançamento com a respectiva multa de ofício calculada sobre a totalidade do imposto devido, o que afasta a aplicação simultânea da multa de 1% (um por cento), que também teve o mesmo valor de base de cálculo.

Finalmente, com relação a aplicação retroativa da TRD, prevista na Lei nº 8.218/91, cumpre considerar que este Primeiro Conselho de Contribuintes, inclusive esta Câmara, tem manifestado o entendimento de que, relativamente aos meses anteriores a agosto de 1991, é incabível a exigência de juros de mora calculados com base na TRD, entendimento este que já se consagrou em julgamento proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como é o caso do Acórdão CSRF/01-1.773, proferido em sessão de 17.10.94, cujo aresto portou a seguinte ementa:

"EXIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do artigo 101 e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária, só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso provido."

Nesse sentido, a autoridade julgadora de 1ª instância, considerando os termos da Instrução Normativa SRF nº 32/97, determinou a exclusão da composição do crédito tributário os encargos da TRD, cobrada a título de juros de mora, com relação a fatos geradores ocorrido anterior a agosto de 1991. Razão, portanto, não assiste ao recorrente que opôs-se a cobrança da TRD, não só com relação ao período compreendido entre fevereiro e julho de 1991, mas relativamente a todo aquele ano-base.

Diante do exposto, e com apoio nas evidências dos autos, voto no sentido de rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para: I – considerar como origem os valores de Cr\$. 7.430.705,16, relativa ao exercício de 1992; Cz\$.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001651/96-96
Acórdão nº. : 104-17.050

764.648,80, relativa ao exercício de 1993; e 5.789,36 UFIR; relativa ao exercício de 1994; II - excluir da exigência o valor cobrado a título de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

Sala das Sessões - DF, 14 de maio de 1999


ELIZABETO CARREIRO VARÃO