



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Recurso nº. : 15.353
Matéria : IRPF – Exs.: 1991 a 1995
Recorrente : RONÉRIO HEIDERSCHIEDT
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC
Sessão de : 17 de março de 1999
Acórdão nº. : 104-16.952

IRPF - OMISSÃO POR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO -
Constitui variação patrimonial incomprovado, e, como tal, tributado mensalmente, o valor correspondente aos recursos aplicados pelo contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração.

APROVEITAMENTO DE DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA NO CÁLCULO DO AUMENTO PATRIMONIAL -
Lançamento centrado no aproveitamento de depósito bancário de origem não comprovada, não oferece consistência material capaz de dar sustentação ao aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, sendo, portanto, imprescindível que a autoridade lançadora comprove a utilização do valor depositado como aplicação ou renda consumida. Depósito bancário, por si só, não constitui fato gerador do imposto de renda, pois não caracteriza disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento assim constituído só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimento.

IRPF – DECADÊNCIA – O direito de constituir o crédito tributário pela Fazenda Nacional relativo ao Imposto de Renda Pessoa física, só decai após cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, na forma estabelecida nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional (Lei nº 7.172/66).

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.

FRAUDE - Não comprovado o intuito doloso do contribuinte, com o propósito exclusivo de usufruir vantagem traduzida pela redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, incabível é a aplicação da multa qualificada, tipificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Preliminares rejeitadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
RONÉRIO HEIDERSCHIEDT.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR o pedido de perícia e as preliminares de nulidade do auto de infração, de cerceamento do direito de defesa e de decadência. Vencidos os conselheiros José Pereira do Nascimento, João Luís de Souza Pereira e Remis Almeida Estol que acolhiam a preliminar de decadência. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento Parcial ao recurso, para excluir do acréscimo patrimonial mensal os valores relativos a depósito bancário (aplicação) e desagravar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


ELIZABETO CARREIRO VARÃO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 JUL 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, SÉRGIO MURILO MARELLO (Suplente convocado), JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952
Recurso nº. : 15.353
Recorrente : RONÉRIO HEIDERSCHIEDT

RELATÓRIO

O contribuinte RONÉRIO HEIDERSCHIEDT, inconformado com a decisão de primeira instância, proferida pela Delegado titular da DRJ em FLORIANÓPOLIS (SC), recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 976/991.

Com o Auto de Infração de fls. 842/857, exigiu-se do contribuinte um crédito tributário no valor total de 526.631,32 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, multa de lançamento de ofício qualificada (caracterizada por evidente intuito fraude) de 150% para os fatos geradores ocorridos anterior a junho/91, e de 300% sobre os rendimentos omitidos com relação aos fatos geradores posterior a essa data, além de outros encargos moratórios, tendo em vista a constatação de omissão de rendimentos evidenciada por variação patrimonial a descoberto, verificada nos anos-calendário de 1990, 1991, 1992, 1993, 1994.

A exigência fiscal em discussão teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde o fisco constatou omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, identificado através dos Demonstrativos de fls. 809/813, onde foram considerados todos os rendimentos declarados pelo contribuinte, além de outras informações prestadas pelo mesmo, bem como os depósitos bancários levantados pela fiscalização, cuja origem não foi justificada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

A exigência fiscal em discussão teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde constatou-se omissão de rendimentos, caracterizada pela realização de gastos incompatíveis com a renda disponível declarada, levantados por intermédio dos valores recebidos, através de créditos em contas bancárias de titularidade da autuada, de conformidade com as irregularidades descritas no Relatório de Fiscalização de fls.169 destes autos.

Consta no Relatório de Fiscalização, elaborado pela equipe responsável pela auditoria, os seguintes esclarecimentos:

- a ação fiscal foi iniciada em 28.06.94, mediante termo de fls.01, recebido pelo contribuinte em 30.06.94, ocasião na qual foi intimado a informar todas as contas bancárias, das quais fosse titular, inclusive contas conjuntas;
- o contribuinte era proprietário de dois automóveis e oito motocicletas, e detinha três linhas telefônicas, sendo que alguns destes bens não foram relacionados nas declarações de rendimentos entregues pelo interessado (fls.26 a 59);
- o contribuinte detém 20% da arrecadação do "jogo do bicho", conforme "contrato social" de fls. 68/75 e "boletim de distribuição" de fls. 87/116, encaminhado à Receita Federal pela Polícia Civil do Estado de Santa Catarina;
- considerando indícios de omissão de rendimentos, em decorrência dos documentos anexados às fls. 02/125, a autoridade fiscal solicitou ao judiciário a quebra do sigilo bancário para obtenção dos extratos bancários (fls.188/190), cuja autorização foi concedida pela Seção Judiciária de Santa Catarina (fls.191), permitindo, assim, a quebra do sigilo bancário do contribuinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

- atendendo à intimação fiscal, o contribuinte relacionou às fls. 785/789 e 799, os rendimentos percebidos, mensalmente, por ele e por sua esposa, nos períodos-base de 1990 a 1994, bem como os valores correspondentes as deduções para a previdência social e dependentes;
com a documentação de fls. 799/802, o contribuinte ofereceu informações referente à aquisição e venda de diversos bens, fato ocorrido nos anos-base de 1990 a 1994;

Com a peça impugnatória de fls. 915/934, insurgiu-se o sujeito passivo contra a exigência fiscal, expondo como razões de defesa, dentre outras considerações, os argumentos a seguir resumidos:

- argúi, em preliminar, a nulidade do auto de infração, sustentando que:

1) O agente fiscal atuou como perito contador ao conferir extratos bancários, o que é inadmissível, conforme demonstrado exaustivamente na impugnação apresentada no processo nº 10983.0041446/94-05, referente a empresa Central Lotérico Campinas Ltda., da qual o contribuinte é sócio;

2) O autuante constituiu crédito tributário através da lavratura de auto de infração, fundamentado nos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93;

3) Dos dispositivos citados pelo autuante, inexistente qualquer autorização ou previsão legal para a constituição de crédito tributário via auto de infração, ao contrário, existe disposição expressa no art. 11 ao estabelecer os requisitos das notificações (transcreve o referido artigo);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

4) Por sua vez, o art. 10 e seus incisos do citado decreto (70.235/72 existem os elementos obrigatórios que devem conter os autos de infração e deles não se observa qualquer menção à constituição de crédito tributário ou mesmo a palavra crédito;

5) Requer, por fim, a nulidade do auto de infração, ante a falta de fundamentação legal.

E quanto ao mérito, argumenta:

- o autuante ignorou dispositivos legais e jurisprudência clara e reiterada do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda relativa a depósitos bancários, desconsiderando documentos que estiveram a sua disposição para exame, presumindo acréscimo patrimonial a descoberto;

- argumenta que a lei é muito clara: a omissão de receita há que ser provada, mesmo que por indícios, não bastando a presunção. No caso sob exame, além de não haver indícios, não há qualquer prova de omissão de receitas, há sim extratos bancários com movimentação, onde o notificante apreciou apenas e tão somente as entradas (depósitos);

- inaceitável e arbitrária a posição do autuante que pretende, apenas utilizando o volume de depósitos como se renda fosse, obter um valor tributável;

- somente se pode tributar renda efetivamente auferidas, jamais tributar com base em depósitos bancários, medida expressamente proibida por legislação e reiteradamente dada como indevida pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

- aplicou multas de 150% e 300%, quando a legislação prevê percentual bem mais baixo. No caso sob exame, não cabe a aplicação de multa nesses percentuais, pois não houve evidente intuito de fraude;

- o autuado não agiu fraudulentamente como que fazer crer o fisco. Não houve ação ou omissão dolosa posto que, toda a fiscalização desenvolveu-se sob premissas falsas, quais sejam de que houve omissão de receita ou receita operacional omitida (no caso da pessoa jurídica). Os extratos bancários não servem como prova para constituir o crédito tributário em favor do fisco;

- contesta a incidência da TRD, cobrada no período que medeia 02.02.91 e 30.07.91, considera discutível a sua aplicação entre 31.07.91 a 31.12.91, face a expressa disposição constitucional relativa a taxa "mínima" de juros de 1 2% a. a.

- questiona, ainda, a aplicação da taxa especial superior a 1% (taxa Selic);

- requer a realização de perícia contábil nos extratos bancários colacionados, a fim de que se possa determinar/identificar que houve de fato valores que apenas transacionaram de um banco para outro, se nos valores depositados estão incluídos os valores de presumidas apostas na pessoa jurídica da qual era sócio o autuado, apostas que não pertencem ao contribuinte, mas apenas transitavam em sua conta, tratando-se de mera transferência não caracterizando ingresso efetivo de valores tributáveis, e se houveram vendas de bens que geraram receita, originadora de acréscimo patrimonial regular e declarado.

Do lançamento complementar

Em uma análise inicial dos autos, verificou o órgão julgador de primeira instância (DRJ) a necessidade de devolução dos autos à DRF de origem, a fim de que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

algumas correções no tocante ao cálculo do imposto relativo ao ajuste anual, nos anos-base de 1990 a 1994, fosse providenciado, por conseguinte, o lançamento complementar, referente a diferença de imposto apurado quando do seu recálculo.

Em razão da recomposição dos cálculos, consoante despacho de fls. 884/890, foi lavrado o auto de infração complementar de fls. 894/904, no qual exigiu-se o recolhimento da quantia de R\$. 81.205,91, a título de imposto de renda pessoa física, referente aos anos-calendário de 1991 a 1994, além de multa de ofício (150%) de R\$. 121.808,90 e juros moratórios, reabrindo-se prazo para defesa do contribuinte.

Com a guarda do prazo legal foi apresentada a impugnação com relação ao auto de infração complementar, contra o qual o sujeito passivo reafirma basicamente as razões argüidas com relação ao lançamento originário, alegando, em síntese, que:

- Como preliminar, argúi que:

- os lançamentos relativos ao exercício de 1991 e anteriores estão imunes à intervenção fiscal, tendo em vista o prazo decadencial;

- o agente fiscal não possui capacitação técnica especializada (ser bacharel em ciências contábeis e devidamente inscrito no CRC) para desclassificação da escrita da pessoa jurídica, que, segundo afirma, 90% da matéria discutida na ação fiscal desenvolvida contra a pessoa do sócio, é uma decorrência da presumida omissão de receita da pessoa jurídica. E concluindo, afirma que se o lançamento na pessoa jurídica, é nulo, por falta de formalidade essencial, nulo também o processo lavrado contra a pessoa física;

- inexistência de disposição legal que autorize o agente fiscal a constituir o crédito através de auto de infração.;



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

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

Quanto ao mérito, reitera o sujeito passivo, fundamentalmente, as argumentações formuladas na inicial, bem como o pedido de perícia contábil nos extratos bancários.

No julgamento do processo, a autoridade monocrática após resumo dos fatos constantes da autuação e apreciação das razões da defesa, conclui pela procedência da ação fiscal e manutenção parcial da exigência, sob os fundamentos sintetizados na ementa a seguir transcrita:

"IRPF – AFTN – DESNECESSÁRIA FORMAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, BEM COMO INSCRIÇÃO NO CRC – A autoridade legalmente habilitada para proceder a fiscalização e lançamento de impostos e contribuições, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, é o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional (art. 1º, inciso II do Decreto nº 90.928/85), sendo que a lei não condiciona o exercício da função de AFTN à habilitação prévia em Ciências Contábeis, nem à inscrição nos Conselhos Regionais de Contabilidade.

AUTO DE INFRAÇÃO – É legítima a constituição de crédito tributário mediante auto de infração, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

NULIDADE REJEITADA – Inocorrendo nos autos as hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA – PRELIMINAR REJEITADA – Há que se distinguir os conceitos de decadência e prescrição. A decadência é a perda do direito de constituir o crédito tributário, enquanto que a prescrição, a perda do direito de cobrar o crédito tributário já constituído.

Constituído o crédito tributário pelo lançamento, mediante auto de infração, e regularmente notificado o contribuinte, dentro do prazo previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional, não há mais que cogitar-se da fluência do prazo decadencial.

SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Na vigência da Lei nº 8.021/90, o lançamento de ofício poderá ser feito arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, a partir do levantamento de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições



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

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados em tais operações.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS – EFEITOS – As decisões administrativas proferidas por Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

DECISÕES JUDICIAIS – EFEITOS – É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias a disposição literal de lei, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial, ressalvados os casos nos quais o Secretário da Receita Federal, em virtude de inconstitucionalidade declarada por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, assim o determine.

AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA – Será lavrado auto de infração complementar quando forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, em exames posteriores, realizados no curso do processo de que resultem agravamento da exigência inicial, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

RENDIMENTOS SUJEITOS AO CARNÊ-LEÃO – O carnê-leão devido e não pago, correspondente a rendimentos não declarados e recebidos até 31 de dezembro de 1996, será cobrado, apenas, na declaração de ajuste anual. Os rendimentos não informados serão computados na base de cálculo anual do tributo, cobrando-se a diferença de imposto apurada (imposto suplementar) acrescida de multa de ofício e juros de mora, contados a partir da data final fixada para entrega de declaração, conforme orientação contida na Instrução Normativa SRF nº 046/97.

MULTA DE OFÍCIO – REDUÇÃO - Nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, justifica-se a aplicação da multa qualificada. Correta a aplicação da multa de ofício de 150%, prevista no art. 728, inciso III do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96; entretanto, a multa de ofício de 300%, prevista no art. 4º, inciso II da Lei nº 8.218/91 e a multa de ofício de 240% prevista no art 4º, inciso II da Medida Provisória nº 297/91 c/c art. 37 da Lei nº 8.218/91, devem ser alteradas para 150%, tendo em vista a edição da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso II, e conforme determinação contida no Ato Declaratório (Normativo) nº 1, de 07.01.97.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

APLICAÇÃO DA TRD – EXCLUSÃO – Exclui-se a cobrança da TRD, no período compreendido entre 4 de fevereiro e 29 de julho de 1991, tendo em vista a Instrução Normativa nº 32/97. Nesse período incidirão juros de mora à razão de 1% ao mês, nos termos do art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Regularmente cientificado da decisão de primeira instância, conforme aviso de recepção de fls. 974, o contribuinte interpõe, em tempo hábil o recurso voluntário de fls. 975/991, no qual reafirma os argumentos expostos na fase impugnatória, no tocante a parte da exigência não excluída pelo julgador singular.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

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.

Discute-se neste processo a exigência de crédito tributário, constituído pela tributação de omissão de rendimentos, evidenciada por variação patrimonial a descoberto, ocorrido nos anos-base de 1990 a 1994, onde considerou-se todos os rendimentos declarados pelo contribuinte, bem como outras informações prestadas pelo autuado, além de depósitos bancários.

Inicialmente, devemos apreciar o pedido perícia e as preliminares de nulidade do auto de infração, de cerceamento do direito de defesa e de decadência, suscitados pelo autuado.

DO PEDIDO DE PERÍCIA

Com relação à solicitação de perícia contábil a realizar-se nos extratos bancários colacionados a fim de que se possa confirmar que os valores das apostas na pessoa jurídica apenas transitaram em sua conta, que o contribuinte afirma tratar-se de mera transferência e, portanto, não caracterizando ingresso efetivo de valores tributáveis,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

comungo com o entendimento do julgador singular, pois, a realização de perícia como é sabido só se admite quando a prova dos fatos depende do conhecimento especial de técnicos, não sendo este o caso em concreto, uma vez o próprio contribuinte poderia (e deveria) comprovar quais débitos e créditos constituem as alegadas transferências de valores entre suas contas bancárias. A eventual constatação desses fatos independe totalmente do conhecimento especial de técnicos.

Conclui-se, portanto, que o pedido de perícia formulado pela defesa demonstra intenção meramente protelatória, sendo prescindível e além disso, torna-se superada em razão do julgamento do mérito, quanto à questão relativa a depósitos bancários.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Com relação a preliminar de nulidade do auto de infração, há que se considerar que, ao contrário do que afirma o reclamante, o crédito tributário foi constituído sem a ocorrência de qualquer vício que possa implicar em sua nulidade, pois, como já corretamente abordado pelo julgador singular, o lançamento foi realizado por autoridade legalmente habilitada para exercer a atividade administrativa de fiscalização e lançamento de tributo, ou seja, Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, a quem compete o "controle e verificação do cumprimento das obrigações tributárias", conforme definido no artigo 1º, inciso II do Decreto nº 90.928/85.

Quanto a essa questão, incorreu qualquer irregularidade no procedimento fiscal, uma vez que, de conformidade com o disposto no artigo 642 do RIR/80, compete ao Auditor Fiscal do Tesouro Nacional realizar o exame dos documentos de contabilidade dos contribuintes e realizar as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

das declarações, balanços e documentação apresentada, com o fim de verificar o cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes, independentemente da sua formação universitária, a qual só é exigida como condição para a inscrição no concurso público para a carreira de Auditoria da Fazenda Nacional, não se restringindo ao bacharelado em Ciências Contábeis, como quer o sujeito passivo.

Assim, no que diz respeito a incapacidade técnica do autuante, vale lembrar que a lei não condiciona o exercício da função de Auditor Fiscal à habilitação prévia em Ciências Contábeis e inscrição no Conselho Regional de Contabilidade. Rejeito, portanto, a preliminar argüida.

Quanto a hipótese de cerceamento do direito de defesa argüida pela defesa, sob a alegação de que não consta no auto de infração o fundamento legal, é totalmente descabida, pois resta comprovado nos autos que o enquadramento legal consta do auto de infração às principal às fls. 856, igualmente também constante do auto de infração complementar às fls. 903, os quais estão revestidos das formalidades previstas no artigo 10 do Decreto nº 70235/72, além de conter uma exposição clara dos motivos da autuação, não acarretando, por via de consequência, nenhum cerceamento no direito de defesa do contribuinte.

DA 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 no exercício de 1991. 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

incluírem no quinquênio decadencial, considerando-se, neste caso, não o lançamento originalmente constituído em 06.05.96, mas o lançamento do imposto complementar, o qual foi formalizado somente em 16.04.97.

Sobre a decadência, 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:

.....
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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

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.

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, não há dúvida de que com relação a exigência devida no período-base de 1990, se deu dentro do prazo quinquenal previsto no CTN, posto que o lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

foi formalizada em 06.05.96. É de se considerar que, neste caso, a contagem do prazo decadencial não poderia tomar por base somente o lançamento complementar, uma vez que em se trata de lançamentos distintos, e quanto a isto não há dívida, pois o último apenas complementa o lançamento originário sem invalidá-lo, e em sendo assim, não faz sentido alegar a decadência de crédito tributário constituído dentro do prazo quinquenal (lançamento originário). Neste sentido, a autoridade julgadora de primeira instância, acertadamente reconhece a independência dos lançamentos originário e complementar, declarando a decadência com relação a parte agravada (fls. 889). Preliminar, que também rejeito.

QUANTO AO MÉRITO

No que diz respeito a omissão de rendimentos caracterizada pela variação patrimonial não comprovado, apurada no anos-calendário de 1990, 1992, 1993 e 1994, há que se considerar que a base de cálculo apurada pela fiscalização, com exceção dos recursos levantados com base em depósitos bancários, cuja apreciação faremos a seguir, está claramente definida na legislação tributária, conforme já exaustivamente demonstrado na decisão singular de fls. 937/971, o que se confirma com os demonstrativos de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto (fls. 809/813), que demonstra com clareza os cálculos considerados na determinação do valor tributável, no qual a autoridade lançadora considerou todas as informações constantes das declarações de rendimentos e demais documentos apresentados pelo contribuinte e que se acham anexados aos autos, elementos estes que a exceção dos depósitos bancários, sequer foram objetivamente contestados. Daí, as alegações do recorrente, sem o oferecimento de uma irregularidade efetiva, não constituir meio suficiente para invalidar o lançamento.

É oportuno 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

percebidos, incluindo-se, nessa nova sistemática, a omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial injustificados.

No caso em questão, constata-se que os rendimentos omitidos, apurados pelo fisco e, posteriormente, retificado pela autoridade julgadora de 1ª instância, atendeu 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.

DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

No que diz respeito aos depósitos bancários considerados no cálculo do acréscimo patrimonial, carece de reparo o lançamento quanto a essa parte, por falta de suporte legal e ao desamparo do dispositivo acenado como infringido, uma vez que depósitos bancários, isoladamente considerados, embora possa induzir omissão de rendimentos, por si só, não constitui sinal exterior de riqueza, nem tampouco evidencia acréscimo patrimonial.

É oportuno lembrar que por tratar-se de lançamento relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-base de 1989 a 1994, e considerando que somente após o advento da Lei nº 8.021/90, de 12/04/90 (publicada no DOU de 13/04/90), através do seu artigo 6º e parágrafos, é que foi legalmente autorizada a tributação com base na renda presumida, mediante sinais exteriores de riqueza, por intermédio de depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. Em assim sendo, esse dispositivo somente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

produziu efeitos sobre os fatos geradores ocorridos a partir de primeiro de janeiro de 1991, por força de vedação estabelecida no artigo 150, inciso III, "a", da Constituição Federal de 1988.

No que tange ao arbitramento com base em depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento no artigo 6º da Lei nº 8.021, de 12/04/90, há que se destacar o entendimento firmado por esta Quarta Câmara, em julgamentos de casos semelhantes ao aqui discutido, onde o critério utilizado pelo fisco com vista a realização do arbitramento com base nos depósitos bancários de origem não comprovada, não são aceitos como válidos uma vez que de conformidade com o previsto no artigo 6º, § 5º, da Lei nº 8.021/90, é imprescindível que seja realizado também com base na demonstração de renda consumida, em relação a cada crédito efetuado em conta corrente. Neste caso, seria necessário que a autoridade fiscal oferecesse prova efetiva dos gastos realizados pelo contribuinte, caracterizando, assim, renda consumida.

Assim, a hipótese de tributação por acréscimo patrimonial considerando depósitos bancários (aplicações), sem que se estabeleça uma vinculação entre os créditos selecionados e a comprovação efetiva de uma aplicação ou consumo, não constitui, por si só, prova auto suficiente para embasar a presunção, mas apenas indícios, que sugerem o aprofundamento da investigação fiscal no sentido de, em se confirmando o consumo e/ou aplicação dos valores em benefício do contribuinte, venham a caracterizar renda consumida ou disponibilidade, ficando, assim, comprovado o nexo causal entre os depósitos e o valor da omissão representada pelo acréscimo patrimonial incomprovado.

DA MULTA AGRAVADA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10983.004150/94-74
Acórdão nº. : 104-16.952

Quanto ao agravamento da multa, decorrente de suposto intuito de fraude por parte da impugnante, deve ser prontamente repellido, por não encontrar nenhum amparo legal.

No caso presente, inexistente prova nos autos confirmando que o impugnante cometeu alguma ação ou omissão dolosa visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou ainda, visando excluir ou modificar suas características essenciais para reduzir o montante do imposto devido, ou para evitar ou diferir seu pagamento. Enquanto não comprovado que o fato alegado realmente se consumou, impossível justificar a exigência de multa por suposta prática de fraude.

Portando, por não encontrar qualquer apoio fático ou jurídico a alegação da autoridade lançadora, deve ser afastada de pleno a exigência da multa imposta sob o argumento de fraude à Fazenda Pública.

Nessa ordem de juízos, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para rejeitar o pedido de realização de perícia e as preliminares de nulidade do auto de infração, de cerceamento do direito de defesa e de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir do acréscimo patrimonial mensal, os valores relativos a depósitos bancários (aplicações) e desagregar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões - DF, 17 de março de 1999


ELIZABETO CARREIRO VARÃO