



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Recurso nº. : 13.477
Matéria : IRPF - Exs: 1991 e 1993
Recorrente : REJANE ELIZABETE DE JESUS
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 14 de abril de 1999
Acórdão nº. : 104-16.986

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

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

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REJANE ELIZABETE DE JESUS.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir o encargo da TRD relativo ao período anterior a agosto de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 MAI 1999

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986
Recurso nº. : 13.477
Recorrente : REJANE ELIZABETE DE JESUS

RELATÓRIO

REJANE ELIZABETE DE JESUS, contribuinte inscrito no CPF/MF 287.810.150-20, residente e domiciliado na cidade de Santo Antônio da Patrulha, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Veloso, s/n.º - Primeiro Distrito, jurisdicionado à DRF em Porto Alegre - RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 110/116, prolatada pela DRJ em Porto Alegre - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 117/119.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 15/10/96, a Notificação de Lançamento - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 76/95, com ciência em 29/10/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 353.610,67 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, acrescidos da TRD acumulada como juros de mora no período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de lançamento de ofício de 50%, para os fatos geradores até mai/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de jul/91; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período de incidência da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1991 a 1993, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 e 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.002464/96-40
Acórdão n.º : 104-16.986

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90 e artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

A autoridade atuante esclarece, ainda, através do documento de fls. 76, o seguinte:

- que em procedimento de fiscalização, constatamos preliminarmente estar a contribuinte omissa da entrega das declarações de imposto de renda, relativas aos exercícios de 1991 a 1995;

- que decorrente da omissão verificada, expedimos a Intimação n.º 1.017/96, na qual foi solicitada, no prazo de 20 dias a apresentar cópia das declarações de rendimentos, bem como apresentação fornecida pelo DETRAN a respeito dos veículos de sua propriedade, recibos de compra e venda dos veículos adquiridos e alienados no período sob análise, cópia dos contratos sociais das empresas que participa ou participou e preenchimento das planilhas de Aplicações Financeiras, informando os valores de Aplicações e Resgates movimentados no Banrisul, corroborados com os extratos bancários;

- que em resposta a Intimação, na data de 09/04/96, foram entregues as respectivas declarações de rendimentos na Agência da Receita federal de Santo Antônio da Patrulha, que desconhecia o fato de estar a contribuinte sob a ação fiscal. Foram preenchidas as Planilhas de Aplicações Financeiras no período de 1990 a 1994 e anexados comprovantes de aquisição dos veículos Fiat Fiorino e Tempra Ouro;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

- que em decorrência da análise efetuada, procedemos a expedição da Intimação 1081/96, de 10/07/96, solicitando a comprovação da aquisição do prédio de alvenaria para abate de gado situado em Santo Antônio da Patrulha, posteriormente utilizado para integralização do Capital Social da empresa Frigorífico Lagoense Ltda. Solicitamos, igualmente, a comprovação do saldo em moeda corrente declarado em 31/12/89, no valor de Cr\$ 155.400.200,00, equivalente a US\$ 13.419.706,00, constante da declaração de rendimentos do exercício de 1991, apresentada sob intimação, tendo em vista que os rendimentos declarados não dão suporte para este valor, bem como a apresentação dos DARFs correspondentes ao recolhimento da multa por atraso na entrega das declarações de rendimentos dos exercícios de 1991 a 1995, entregues sob intimação;

- que em resposta, em 26/08/96, anexa cópia do Contrato Particular de Compra e Venda, datado de 24/12/86, comprovando a aquisição do prédio de alvenaria para abate de animais, equipamentos, instalações, casa de alvenaria para residência, utilizados em 19/10/93 para integralização do Capital Social da empresa. Anexa igualmente cópia dos DARFs comprovando o recolhimento da multa por atraso da entrega das declarações de IRPF. Por último, junta declaração datada de 26/08/96 na qual afirma que possuía os recursos em moeda corrente declarados em dezembro de 1988.

- que levando-se em conta estar a contribuinte omissa da apresentação das declarações de rendimentos e o fato de ter apresentado as declarações sob intimação, desconsideramos no fluxo de caixa os valores em numerário constantes das declarações apresentadas.

Irresignada com o lançamento, a autuada, apresenta, tempestivamente, em 28/11/96, a sua peça impugnatória de fls. 100/102, instruída pelo documento de fls. 103, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

insubsistência da Notificação de Lançamento com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a requerente impugna formalmente o teor da mencionada Notificação, por ser totalmente desprovida de fundamentação fática e legal, uma vez que, por ser ato unilateral, sem o crivo do contraditório, não tem o condão de constituir-se crédito tributário exigível, pelo menos, no que admitem os doutrinadores modernos;

- que inobstante a requerente já ter informado à Receita Federal a origem das movimentações, que remontam ao ano de 1988, esta insiste em tributar. Verifica-se a não incidência de tributos, face à ocorrência do lapso de tempo prescricional;

- que salienta, ainda, a requerente que no mencionado e equivocado instrumento, mais especificamente nos Demonstrativos da Variação Patrimonial, não foi possível determinar as compensações do IRF, decorrentes das aplicações financeiras;

- que também, não é possível aceitar-se o fato de todos os rendimentos sendo considerados tributáveis, tendo em vista o critério legal de não serem tributáveis e/ou tributados exclusivamente na fonte;

- que por outro lado, observa-se, ainda, não ser tecnicamente recomendável e ausente de fundamento legal, a sistemática utilizada pelo Fisco de considerar tributável valores depositados em conta bancária disponíveis em conta corrente do contribuinte;

- que outro critério que não tem amparo no campo lógico-jurídico-legal é a afirmação de que "Fazem parte integrante da presente Notificação de Lançamento, todos os termos e/ou documentos nele mencionados". É evidente que o contribuinte está



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

impossibilitado de aduzir a sua defesa pois ausentes os elementos necessários ao desenvolvimento da mesma.

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

- que preliminarmente, há de se afastar a alegação de prescrição, já que para que se possa exigir o crédito tributário é necessária a sua constituição, que se dá pelo lançamento. Esse, portanto, é ato anterior a ação de cobrança, mas, com ela confunde-se, na medida em que só produz efeitos a partir da ciência do contribuinte. E, o contribuinte toma ciência de que há um crédito tributário constituído contra ele, quando recebe o Auto de Infração ou Notificação de Lançamento;

- que não há, portanto, que se falar, no presente caso, em prescrição, pois, essa refere-se ao direito de ação de cobrança do crédito tributário e não ao direito de constituir o crédito tributário. Entretanto, cabe perquirir se já ocorreu a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário;

- que a Notificação de Lançamento, cuja ciência à contribuinte ocorreu em 29/10/96, abrangeu os fatos geradores ocorridos entre 1990 a 1994. Considerando que a autuada é omissa na apresentação das declarações de rendimentos, só o fazendo após intimação, perfeitamente constituído e exigido o crédito tributário no prazo legal previsto no art. 173 do CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

- que como preliminar, também, deve ser tratada a argumentação de que a Notificação é totalmente desprovida de fundamentação fática e legal e que a falta do contraditório impede a constituição do crédito tributário;

- que não procede, da mesma forma, tais alegações, visto que ao contrário do alegado, a Notificação de Lançamento de fls. 95 está fundamentada na legislação vigente, com descrição minuciosa dos fatos e enquadramento legal;

- que necessário, ainda, seja examinada, como preliminar, a arguição de cerceamento de defesa, em razão da expressão "Fazem parte integrante da presente Notificação de Lançamento, todos os termos e/ou documentos nele mencionados". Como consequência da assertiva de que em razão de tal afirmação está impossibilitada de "deduzir" a sua defesa, requer um prazo "razoável" de 30 dias para analisar todos os elementos referidos nos autos, bem como, para apresentar seus demonstrativos;

- que verifica-se, ainda, que a expressão "Fazem parte integrante ...", a que a contribuinte se refere, está consignada à fls. 80 no termo relativo a "descrição dos fatos e enquadramentos legais", corroborando o fato de que recebeu cópia de todos os termos e demonstrativos que integram a Notificação. Portanto, improcede seu pedido de maior prazo para aditar a defesa;

- que demonstrado à sociedade, que a contribuinte omitiu rendimentos, até prova em contrário, tributáveis, com os quais realizou as aplicações identificadas às fls. 81/85, que se caracterizam como acréscimos patrimoniais a descoberto;

- que melhor sorte não assiste à contribuinte quanto as argumentações constantes do item 5 da impugnação: compensação de IRF decorrente das aplicações financeiras, do item 6 da impugnação: não é possível aceitar-se o fato de todos os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

rendimentos sejam tributados, visto o critério legal de não-tributáveis e/ou tributados exclusivamente na fonte e do item 7 da impugnação: que foi considerado tributável valores depositados em conta bancária;

- que improcedem tais argumentações haja vista que ao ser imputada a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, está-se considerando que o contribuinte tem uma parcela de seu patrimônio sem lastro nos rendimentos declarados, logo, como já citado no item 13, acima, houve omissão de rendimentos, que, salvo prova em contrário, são tributáveis;

- que a multa de ofício de 100% deverá ser reduzida para 75%, em face da edição da Lei n.º 9.430/96, art. 44, inc. I, tendo em vista o disposto na letra "c", inc. II, do art. 106, da Lei n.º 5.172/66;

- que inobstante a contribuinte não ter impugnado a exigência da TRD como juros de mora no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, essa deverá ser subtraída do crédito tributário, por força do disposto no art. 1º da IN SRF n.º 32/97.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

**"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA
REVISÃO DE LANÇAMENTO**

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - O acréscimo patrimonial não justificado pelo rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, caracteriza omissão de rendimentos tributáveis e está sujeito ao recolhimento mensal obrigatório (art. 2º e 3º, § 1º, da Lei n.º 7.713/88; art. 58, inc. XIII e 115, § 1º, letra "e", do RIR/94).



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

Processo n.º : 11080.002464/96-40
Acórdão n.º : 104-16.986

MULTA DE OFÍCIO - reduzida para 75% por força da Lei n.º 9.430/96, art. 44, inc. I (C.T.N. art. 106, inc. II, ltra c).

TRD - JUROS DE MORA - subtraída do crédito tributário a exigência da TRD como juros de mora no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, por força do disposto na IN SRF n.º 32, de 09/04/97, editada com base no Decreto n.º 2.194, de 07/04/97.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE"

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 17/07/97, conforme Termo constante à fls. 116, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (14/08/97), o recurso voluntário de fls. 117/119, instruído pelo documento de fls. 120, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Estão em julgamento duas questões: a preliminar pela qual a recorrente pretende ver declarada a nulidade do procedimento fiscal, e outra relativa ao mérito da exigência, denominada de omissão de rendimentos.

Não colhe a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário por cerceamento ao direito de defesa argüida pela recorrente, ao argumento de que " não de tem aparo no campo lógico-jurídico-legal é a afirmação de que "Fazem parte integrante da presente Notificação de Lançamento, todos os termos e/ou documentos nele mencionado". É evidente que o contribuinte está impossibilitado de aduzir a sua defesa pois ausentes os elementos necessários ao desenvolvimento da mesma".

Verifica-se às fls. 76/95 que a notificação de lançamento contém informações detalhada da infração cometida pela suplicante, escritas de forma clara e pormenorizadas, de fácil entendimento, não conflitantes.

Assim, tem razão a autoridade singular quando assevera que "verifica-se, ainda, que a expressão "Fazem parte integrante ...", a que a contribuinte se refere, está consignada às fls. 80 no termo relativo a "descrição e enquadramentos legais", corroborando



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.002464/96-40
Acórdão n.º : 104-16.986

o fato de que recebeu cópia de todos os termos e demonstrativos que integram a Notificação.”.

Assim, não está caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito. Além do mais, a suplicante tem o sagrado direito de acesso aos autos do processo, podendo tirar as cópias que achar necessário. Se nada fez, foi por achar desnecessário, já que a acusação é clara.

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

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

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

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

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

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

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

“Art 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

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

Ora, a autoridade singular cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.002464/96-40
Acórdão n.º : 104-16.986

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

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

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

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

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

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

Como consta do relatório a discussão de mérito do presente processo gira em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de fluxo de caixa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.002464/96-40
Acórdão n.º : 104-16.986

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei n.º 7.713/88:

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

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

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

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

Lei n.º 8.134/90:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.002464/96-40
Acórdão n.º : 104-16.986

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

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

.....
Lei n.º 8.021/90:

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

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

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

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos. Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, está sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

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

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11080.002464/96-40
Acórdão n.º : 104-16.986

entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

Da mesma forma, não comungo com a alegação da suplicante que "... não ser tecnicamente recomendável e ausente de fundamento legal, a sistemática utilizada pelo Fisco de considerar tributável valores depositados em conta bancária disponíveis em conta corrente do contribuinte. Onde está o fato gerador?".

Da análise da jurisprudência, pode-se concluir que, em princípio, que o lançamento de crédito tributário baseado exclusivamente em depósitos bancários e/ou de extratos bancários, sempre teve sérias restrições, seja na esfera administrativa, seja no judiciário.

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



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

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

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

“A medida preconizada no art. 9º do projeto pretende concretizar o princípio constitucional da colaboração e harmonia dos Poderes, contribuindo, outrossim, para o desafogo do Poder Judiciário, ao determinar o cancelamento dos processos administrativos e das correspondentes execuções fiscais em hipótese que, à luz da reiterada Jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Federal de Recursos, não são passíveis da menor perspectiva de êxito, o que S.M.J., evita dispêndio de recursos do Tesouro Nacional, à conta de custas processuais e do ônus de sucumbência.”

Nesta parte do processo, o ponto fundamental da questão é se saber se o lançamento impugnado foi levado a efeito com base exclusivamente em extratos bancários do recorrente ?

Do exame dos elementos agasalhados nos autos dúvidas não me ficam de que a indagação é de ser respondida negativamente. Por demais frágil o argumento do recorrente ao asseverar que o lançamento acolheu, como fundamento, apenas os extratos bancários.

É que, na verdade, o cotejo entre os extratos bancários e as declarações de rendimentos do recorrente era simples procedimento necessário e inarredável para o Fisco chegar a afirmação de que ele omitira rendas auferidas nos exercícios apontados. Tomou, porém, o Fisco esse cotejo como fonte de pesquisa para proceder a autuação, marco inicial para a partir daí, coletar dados concretos, capazes de comprovar que o recorrente deixara, efetivamente, de declarar rendimentos. Em assim havendo procedido, lançou mão o Fisco de critério, a meu ver, totalmente válido e que serve para acusar omissão de rendimentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

Concordo que a simples movimentação de contas bancárias não significa riqueza auferida. Pode, até, em certos casos, sugerir dificuldades financeiras de seu titular ou até mesmo recebimentos e pagamentos através de procuração para terceiros, que é muito comum na profissão de advogado.

Assim, entendo que é, totalmente, sem sentido continuar esta discussão, já que o lançamento em julgamento não versa sobre renda presumida através de arbitramento com base, exclusivamente, sobre valores constantes de extratos ou comprovantes bancários e sim omissão de rendimentos, caracterizado em sinais exteriores de riqueza, em razão de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, baseado em valores informados pela própria suplicante, conforme se constata às fls. 29/75.

A recorrente foi tributada em razão da constatação de irregularidades, que configura omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter constatado, através do levantamento de gastos efetuados, que o contribuinte aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo bancário do suplicante.

Também não socorre a suplicante o argumento que os valores tem origem em receitas do ano-base de 1988, já que o valor declarado como saldo em moeda corrente na declaração de bens do ano-base de 1989, no valor de Cr\$ 155.400.200,00, é o mesmo declarado no ano-base de 1990 (fls. 12 - verso).

Da análise dos autos verifica-se que a discussão é sobre matéria de fato, ou seja, matéria de prova, e aí é de fundamental importância o aspecto de que o fisco acusa a recorrente de aquisição de bens e/ou consumo sem o lastro de prova que os rendimentos utilizados para realizar os dispêndios já foram tributados ou não são tributados, razão pela qual cabe ao contribuinte o ônus da prova em contrário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.002464/96-40
Acórdão nº. : 104-16.986

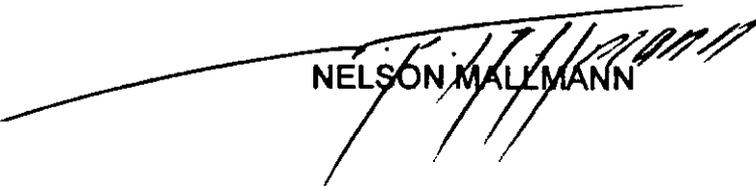
Não há mais o que discutir, haja visto que as alegações da recorrente já foram, exaustivamente, analisadas na Decisão de Primeira Instância, e não há como modificar esta posição, já que na fase recursal o suplicante não argüiu fato novo e nem apresentou matéria de prova nova a seu favor.

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

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

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a TRD anterior a agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 1999


NELSON MALLMANN