



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Recurso nº. : 137.134
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997, 1999 e 2000
Recorrente : ORLEIR MESSIAS CAMELI
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Sessão de : 17 de junho de 2004
Acórdão nº. : 104-20.038

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - AJUSTE ANUAL - LANÇAMENTO - O direito de a Fazenda Nacional lançar o imposto de renda pessoa física, devido no ajuste anual, decai após cinco anos contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

DECADÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS - TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de qualquer natureza está sujeito à incidência de imposto de renda na forma de tributação definitiva, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação e o recolhimento do respectivo imposto no mês subsequente. A incidência tem característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, não caracterizada o evidente intuito de fraude, está precluso o direito da Fazenda Nacional de promover o lançamento de ofício para cobrar imposto não recolhido.

GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - RENDA PRESUMIDA - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a título de omissão de rendimentos (renda presumida), a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte, apurada através de planilhamento





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte.

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL – FLUXO FINANCEIRO – SOBRAS DE RECURSOS – As sobras de recursos, apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

ORIGENS DE RECURSOS – SALDOS BANCÁRIOS – APLICAÇÕES - DÍVIDAS E ÔNUS REAIS - Valores alegados, oriundos de saldos bancários, resgates de aplicações, dívidas e ônus reais, como os demais rendimentos declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimento. As operações declaradas, que importem em origem de recursos, devem ser comprovadas por documentos hábeis e idôneos que indiquem a natureza, o valor e a data de sua ocorrência.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (C.P.C., art. 131 e 332 e Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 29).

ACRÉSCIMOS LEGAIS – JUROS – O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminar acolhida.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ORLEIR MESSIAS CAMELI**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, **ACOLHER** a preliminar de decadência relativa ao ganho

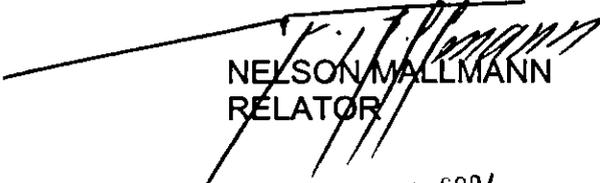


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

de capital e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa que rejeitava a preliminar.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 08 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente, no momento do julgamento, os Conselheiros JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO e MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038
Recurso nº. : 137.134
Recorrente : ORLEIR MESSIAS CAMELI

RELATÓRIO

ORLEIR MESSIAS CAMELI, contribuinte inscrito no CPF/MF 224.854.572-04, residente e domiciliado na cidade de Cruzeiro do Sul, Estado do Acre, à Av. XV de Novembro, s/n.º - Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Rio Branco - AC, inconformado com a decisão de fls. 970/989, prolatada pela Segunda Turma da DRJ em Belém- PA, recorre a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 995/1006.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 19/12/01, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 926/932, com ciência em 19/12/01, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 810.365,06 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96) e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1997, 1999 e 2000, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 1996, 1998 e 1999.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

1 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, cujos valores foram apurados por meio de planilhas “DEMONSTRATIVO MENSAL DE EVOLUÇÃO PATRIMONIAL”. Sendo que os procedimentos fiscais e as comprovações da omissão, estão descritos no “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL”, em anexo, e que para todos os efeitos legais, passa a fazer parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988, artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995; e artigo 21 da lei nº 9.532, de 1997.

2 – OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS – OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE QUOTAS DE CAPITAL: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de quotas de capital da empresa Marmud Cameli Cia Ltda., CNPJ 04.061.172/0001-26, em operação de permuta de quotas efetuadas pelo contribuinte, conforme descrito no item 3.1 do “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL” que passa a fazer parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, e 16 ao 22, da Lei nº 7.713, de 1988, artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 7º e 21, da Lei nº 8.981, de 1995; artigo 17 da Lei nº 9.249, de 1995 e artigos 22 e 24, da Lei nº 9.250, de 1995.

Os Auditores- Fiscais da Receita Federal responsáveis pela constituição do crédito tributário esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 904/925, entre outras, os seguintes aspectos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

- que a ação fiscal foi iniciada em decorrência de requisição do Ministério Público Federal no Estado do Acre, através do Ofício/PR/AC/P.425N. 08/99, de 29 de outubro de 1999 (fls. 13/20);

- que o Ministério Público Federal remeteu à Secretaria da Receita Federal cópia dos extratos bancários e outros documentos do contribuinte recebidos da CPI do Narcotráfico;

- que a fiscalização referente ao ano-calendário de 1995 foi encerrada em 18/12/00 conforme processo registrado sob o nº 10283.011578/00-71 e protocolado no dia 20/12/00 na Delegacia da Receita Federal em Manaus. Os demais períodos objeto desse trabalho estão descritos no presente termo e adiante relatados;

- que no contrato de permuta apresentado, datado de 01-03-96, o Sr. Orleir Messias Cameli cede suas quotas da empresa Marmud Cameli e Cia Ltda, no valor de R\$ 1.600.000,00 recebendo quotas da empresa Agropecuária Colorado Ltda no valor de R\$ 2.270.524,00, conforme cópia anexa às fls. 147/148;

- que a cláusula Segunda deste contrato diz: "Nas condições e cláusulas deste instrumento, resolvem as partes permutar, por simples troca, sem torna ou reposição 1.600.000 quotas da Marmud Cameli e Cia Ltda por 2.270.524 quotas da Agropecuária Colorado Ltda;

- que esta operação de permuta caracteriza-se como alienação para fins de apuração do ganho de capital, em conformidade com o disposto no art. 799 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/94;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

- que como custo das quotas permutadas, temos registrado na declaração de rendimentos IRPF entregue pelo contribuinte, referente ao ano calendário de 1996, na coluna ano anterior (situação em 31/12/95) o montante de R\$ 1.600.000,00. Este valor coincide com o atribuído a estas quotas no contrato social da empresa Marmud Cameli & Cia Ltda.;

- que ressaltamos que a legislação vigente prevê que não estarão sujeitas à tributação, somente as permutas sem torna, de um imóvel por outro imóvel, assim entendido, unidades imobiliárias (art. 801, inc. IV do RIR/94);

- que ressaltamos ainda que o ganho de capital auferido por pessoa física está sujeito à tributação definitiva, cujo pagamento do imposto de renda correspondente é feito pelo contribuinte, por antecipação. Em princípio este regime de lançamento enquadra-se no disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), porém, se não ocorreu o pagamento do imposto devido, ou seja, este não foi antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial passa a ser regido pelas regras do artigo 173, inciso I do CTN, começando a correr prazo para decadência no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que no mesmo ofício citado no item 1, o Ministério Público Federal, requisitou também a fiscalização da empresa Agropecuária Colorado Ltda, CNPJ 01.541.12070001-69, DA QUAL O Sr. Orleir Messias Cameli é titular de 99,54% do capital, fatos apurados na fiscalização da referida empresa vão ter repercussões tributárias neste sócio, a fiscalização da empresa está registrada através do processo administrativo fiscal de nº 10283.009940/2001-88, protocolizado no dia 17/12/2001 da DRF/Manaus/AM;

- que no decorrer da fiscalização junto a esta pessoa jurídica, constatamos o aporte de recursos financeiros na empresa Agropecuária Colorado Ltda, por parte do Sr.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Orleir Messias Cameli, estas operações foram registradas através de um formulário de uso da empresa denominado "Guia de Recolhimento de Numerário" cujos valores estão registrados em um "Caixa Dois" da empresa, que anexamos ao presente processo (fls. 453/867);

- que os aportes de capital efetuados pelo sócio Orleir Messias Cameli, foram feitos através dos formulários denominados "Guias de Recolhimento de Numerário";

- que como complemento da carta acima, temos ainda duas planilhas, uma é o resumo mensal dos recebimentos e pagamentos escriturados nas "planilhas de movimento de caixa", que denominados "caixa dois" e a outra é um resumo do faturamento registrado nas planilhas. Ambos documentos estão assinados pelo Sr. Edmilson, com o seu carimbo de Técnico em Contabilidade;

- que conforme já descrito anteriormente, a empresa Agropecuária Colorado Ltda, contabilizou diversos empréstimos tomados junto às empresas Marmud Cameli & Cia Ltda, Construtora Etam Ltda e Conave-Estaleiro, Com. E Navegação Ltda. Em procedimentos de diligência fiscal junto às citadas empresas, ficou comprovado que tais empréstimos em sua maioria não existiram, o que nos leva à conclusão que os mesmos foram contabilizados para suprir o caixa quando na verdade quem o estava suprindo era o Sr. Orleir Messias Cameli;

- que o demonstrativo citado no item anterior, comprova de forma inequívoca que os Boletins de Caixa, são reais e tem vínculos irrefutáveis, com movimentação bancária e em muitos dos casos com a própria contabilidade da empresa que nos foi apresentada, constituindo em anotações precisas para validação das Guias de Recolhimento de Numerário que foram usadas pelo sócio Orleir Messias Cameli para injetar dinheiro na empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 16/01/01, a sua peça impugnatória de fls. 941/957, solicitando que seja acolhida a impugnação determinado o cancelamento do crédito tributário, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que as inverídicas e maledicentes afirmações proferidas pelos senhores fiscais a respeito de imaginários procedimentos ocorrentes na minha empresa, deixaram-me perplexo. Na verdade são, no mínimo informações levianas, desprovidas de qualquer foro de verdade. Primeiro, porque não existe nem nunca existiu o tal de "Caixa Dois", no sentido que deram os fiscais, isto é, de que existe contabilidade paralela na empresa;

- que utilizamos o nome "Caixa Dois", dentro do nosso organograma, para designar e controlar os valores mais expressivos, em espécie, entregues pela administração central para o que denominamos de Caixa Um, que, como já informado, é de responsabilidade de prestação de contas do funcionário encarregado dos recebimentos e pagamentos junto a terceiros. Assim como poderá surgir a necessidade de criarmos um "Caixa Três", poderíamos ter utilizado nomenclatura mais usual e menos atraente para os olhos do Fisco. Poderíamos ter chamado de "Caixa Administração" contra "Caixa Operacional", "Caixa Maior" contra "Caixa Menor". A nomenclatura pouco importa. O que importa é entender o funcionamento, a funcionalidade do Caixa, o que os senhores fiscais não entenderam, ou simplesmente preferiram passar por cima do entendimento e, simplesmente, autuar;

- que outro equívoco da fiscalização foi à inclusão no mapa já citado de "Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial" referente ao ano-calendário 1999 a aquisição Mitsubishi Pajero com a inclusão do valor de R\$ 68.000,00 na coluna correspondente ao mês fevereiro;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

- que ocorre que o veículo foi adquirido pela empresa Agropecuária Colorado Ltda, conforme NF 582 da empresa Agronorte Im. e Exp. Ltda, como faz prova o lançamento efetivado em sua contabilidade no dia 02/02/99, às fls. 039 do Livro "Diário Geral" nº 02;

- que com efeito, quando alguém se propõe a fazer um estudo sério da evolução patrimonial de uma pessoa, abrangendo dois ou mais períodos-base, esse estudo deve alcançar todo o período a ser pesquisado, mesmo a despeito de que em algum período (ou mês) não resulte acréscimos patrimoniais sujeitos a tributação. De outra forma, como exemplarmente foi feito pela fiscalização no presente caso, tem-se o perdimento dos dados inerentes a um determinado período – no nosso caso o período-base de 1997 – com o que prejudicou o levantamento sobre os dados posteriores, pela ruptura que a não inclusão desse período provoca na cadeia evolutiva, já que os efeitos patrimoniais se comunicam aos exercícios subseqüentes tendo em vista a estreita relação de causa e efeito existente;

- que como devidamente esclarecido no Termo de Verificação Fiscal lavrado pelos senhores fiscais autuantes, no contrato de permuta datado de 01/03/96, o impugnante simplesmente cede suas quotas da empresa Marmud Cameli & Cia. Ltda., recebendo em troca quotas da empresa Agropecuária Colorado Ltda.

- que como se observa, a transação não envolveu dinheiro e sim permuta de quotas de capital de uma empresa pelas de outra empresa, sem toma, ou seja sem restos a pagar para qualquer das partes;

- que de que maneira poder-se-ia afirmar, como o fizeram os senhores fiscais, de que houve ganho de capital em sua singela operação de troca ou permuta do tipo "toma lá, dá cá" de quotas de capital? Por simples presunção, novamente?;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

- que assim, e convenientemente esclarecido, de que a operação aqui abordada ocorreu de acordo com o contrato de permuta celebrado entre as partes, objetivando a troca de quotas de uma empresa por quotas de outra empresa, sem a presença de torna ou de assunção de compromissos posteriores por qualquer dos contratantes, que, se ocorrido viriam fatalmente descaracterizar a transação.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA, concluíram pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que com relação à primeira infração – Omissão de rendimentos tendo em vista o acréscimo patrimonial a descoberto – ressalte-se que o acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza como definido no Código Tributário Nacional (CTN), art. 43, II, pelo simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio sem a obtenção dos recursos para isso necessários. A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo fisco. Porém, a presunção contida no dispositivo citado (CTN, art. 43, II) não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo acusado, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto de renda, sem impor condições ao sujeito ativo além da demonstração do referido desequilíbrio;

- que o levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração dos rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

- que não foi à autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 1º, tratando-se portanto de presunção legal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga a alguém sem que tenha recursos para isso ou os tome emprestado de terceiros;

- que a elaboração das planilhas pela fiscalização baseou-se nos documentos juntados aos autos e levou em conta todos os recursos conhecidos e comprovados, inclusive o saldo de disponibilidade de um mês foi computado como recurso para o mês subsequente e as aplicações computadas foram comprovadas pelo fisco;

- que o sujeito passivo não traz prova hábil e idônea que leve ao entendimento diverso do que consta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 904/925, quanto aos expressivos valores por ele repassados à empresa Agropecuária Colorado, cujas origens não foram comprovadas e cuja documentação de fls. 130/144 não foi contestada pelo impugnante, ao revés, até admite;

- que à Fazenda Pública cabe tornar evidente o fato constitutivo do seu direito. Cabe ao litigante provar os fatos modificativos ou extintivos desse direito, ou seja, justificar o acréscimo patrimonial com rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte;

- que deveria o interessado, na fase de instrução ou mesmo na impugnatória, ter comprovado a origem dos recursos, com documentação hábil e idônea para o fim a que se destina na seara tributária. Não procedeu assim o litigante;

- que sendo o objetivo da análise patrimonial verificar a situação do contribuinte, pela comparação, em determinado período, dos valores que ingressaram em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

seu patrimônio (origens de recursos) com aqueles efetivamente saídos (aplicações de recursos), a metodologia permite detectar se houve excesso de aplicações com relação às origens de recursos. É explicada tal situação pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte, em outras palavras, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica de renda;

- que o contribuinte tenta confundir o julgamento ao alegar que a fiscalização deixou de apurar a evolução patrimonial relativa ao ano-base de 1997. Como extensivamente exposto acima, caberia a ele justificar de forma cabal a existência de disponibilidade econômica para fazer face aos descompassos existentes nos anos-calendário subseqüentes, no caso 1998 e 1999;

- que não fez, nem na fase do desenrolar da ação fiscal, nem na fase impugnatória. Tampouco, em sua Declaração de Ajuste Anual Exercício de 1998, relativa ao ano-calendário de 1997, consta qualquer elemento que identifique a existência de recursos disponíveis para o ano-calendário seguinte;

- que a referida declaração às fls. 47-/49, no campo da Declaração de Bens e Direitos, situação em 31/12/97, apresenta como único bem às quotas da pessoa jurídica Agropecuária Colorado Ltda, no valor de R\$ 2.570.520,00. Aliás, por mais que o litigante houvesse declarado bens que pudessem caracterizar disponibilidades, tais bens só poderiam ser aceitos para acobertar acréscimo patrimonial para o ano seguinte, mediante prova inconteste de sua existência no ano-base em que tal disponibilidade for declarada;

- que é falaciosa a alegação de que o veículo Mitsubichi Pajero fora adquirido pela empresa Agropecuária Colorado Ltda. A Nota Fiscal nº 582, de fevereiro de 1999 e a assertiva da empresa Agro Norte Importação e Exportação Ltda., às fls. 150/151, atestam de forma clara e inequívoca de que tal veículo foi comprado pelo sujeito passivo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

com pagamento feito em espécie na data referida na Nota Fiscal. No desenvolvimento dos fatos referentes ao processo, nada em contrário provou o litigante;

- que não logrou o interessado comprovar com documentação hábil e idônea, como cópia de cheque, extrato bancário, a alegação trazida na defesa de que tal veículo fora pago pela empresa Agropecuária Colorado Ltda.;

- que não comprovada a origem dos recursos, tem a autoridade fiscal o poder/dever de considerar as variações patrimoniais a descoberto como rendimentos tributáveis e omitidos na declaração de ajuste anual efetuando o lançamento do imposto correspondente. Nem poderia ser de outro modo, ante a vinculação legal decorrente do Princípio da Legalidade que rege a Administração Pública, cabendo ao agente tão-somente a inquestionável observância da legislação;

- que em face de todas essas circunstâncias apuradas durante a ação fiscal, a autoridade lançadora não deve nem pode fazer juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento. O lançamento tributário é rigidamente regado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do Código Tributário Nacional, é "atividade administrativa plenamente vinculada";

- que no que concerne à segunda autuação – Omissão de ganhos de capital na alienação de quotas de capital, o litigante defende-se que a alienação das quotas da empresa Marmud Cameli & Cia foi feita com permuta das quotas da empresa Agropecuária Colorado Ltda., sem torna; portanto, não sujeita à tributação;

- que o fato gerador do tributo é a percepção dos ganhos de capital pela alienação da participação societária; tal fato ocorreu efetivamente sob a vigência da Lei nº 7.713, de 1988 e satisfaz plenamente a hipótese de incidência nela descrita;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

- que fica excluída na determinação do ganho de capital a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias;

- que por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 107/88, considera permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento de parcela complementar em dinheiro, aqui denominada "torna";

- que com base na fundamentação trazida à colação, não merece prosperar, então, as alegações produzidas na peça impugnatória, já que não encontram respaldo na legislação tributária pertinente. Deve, sim, sofrer tributação, por estar a operação sujeita à apuração do ganho de capital, já que como descrito no Termo de Verificação Fiscal à fl. 906, no contrato de permuta apresentado, datado de 01/03/96, o impugnante cede suas quotas da empresa Marmud Cameli & Cia. Ltda. no valor de R\$ 1.600.000,00 e recebe quotas da empresa Agropecuária Colorado Ltda., no valor de R\$ 2.270.524,00, conforme instrumento de fls. 147/148.

As ementas que consubstanciam a decisão dos Membros da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA, são as seguintes:

***Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 1997, 1999, 2000

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Tributam-se como rendimentos omitidos os acréscimos patrimoniais a descoberto, que serão computados na determinação da base de cálculo anual do tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

GANHO DE CAPITAL.

Na apuração do ganho de capital, serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

A venda de participações societárias com pagamento em quotas de outra pessoa jurídica não caracteriza a permuta de bens isenta de tributação, devendo o ganho de capital ser oferecido à tributação.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 22/11/02, conforme Termo constante às fls. 992/994 e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (20/12/02), o recurso voluntário de fls. 995/1006, instruído pelos documentos de fls. 1007/1037 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que quanto aos ganhos de capital, por se tratar de tributação definitiva, eventuais ganhos de capital na alienação de bens e direitos, estão sujeitos ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, tendo como termo inicial à ocorrência do fato gerador, sendo indubitoso que o que se homologa é o procedimento do contribuinte, independentemente de haver ou não recolhimento do tributo;

- que deve, portanto, ser afastada de plano a tributação erigida a título de ganhos de capital, eis que, tendo o fato gerador ocorrido em março de 1996, a ciência do lançamento se deu em dezembro de 2001, após o decurso do prazo extintivo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

- que quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto tem-se que como é de amplo conhecimento, o IRPF é tributo sujeito ao lançamento por homologação. A constituição do crédito tributário no imposto de renda devido pelas pessoas físicas independe de prévia manifestação do fisco, razão pela qual não é com base em informações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiros que a autoridade tributária: (a) declara a ocorrência do fato gerador; (b) identifica o sujeito passivo; (c) calcula o tributo devido e (d) aplica a penalidade cabível;

- que da conjugação destes fatos – lançamento por homologação e fato gerador mensal – surge a inexorável conseqüência de que a contagem do prazo decadencial do IRPF deve observar a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou seja, a autoridade lançadora tem o prazo de 5 anos, contados do fato gerador, para proceder à homologação da atividade exercida pelo contribuinte ou recusa-la – procedendo ao lançamento de ofício – no mesmo prazo e de acordo com o mesmo critério de contagem;

- que no caso dos autos, o lançamento de ofício realizou-se em 19/12/01 (data da intimação do sujeito passivo) e, conseqüentemente, já estava sob o efeito da decadência o período relativo a 31/01/96;

- que quanto à aquisição Mitsubishi Pajero não há qualquer prova que autorize a conclusão de que teria havido “pagamento em espécie na data da referida nota fiscal. Sendo que pagamento e consumo não se presumem e que os robustos elementos trazidos pelo recorrente, não foram infirmadas pela autoridade administrativa e, portanto, fazem plena prova do alegado;

- que houve erro de soma/saldo bancário devedor, neste tópico, o equívoco da fiscalização no “Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial” (fls. 901) é evidente, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

primeiro lugar porque a soma dos dispêndios, no mês de janeiro/96: (180,00 + 2.778,72 + 3.861,41), totaliza R\$ 6.820,13 e não R\$ 41.572,83 e, em segundo lugar o saldo devedor existente no banco significa que o correntista se financiou, ou seja, utilizou recursos via empréstimo em conta corrente, motivo, também mais do que suficientes, para recomendar a exclusão do "Dispêndios", no mínimo de R\$ 34.752,70;

- que quanto à tributação em duplicidade, a própria fiscalização estabelece o vínculo entre a empresa Agropecuária Colorado Ltda. e o recorrente, deixando claro que os recursos internado pelo sócio na pessoa jurídica são do Caixa 2 desta última;

- que não bastasse e corroborando que tais recursos (injetados na empresa) e considerados como dispêndios do recorrente pertencia a pessoa jurídica Agropecuária Colorado Ltda;

- que além dos fundamentos acima apontados contra a descabida exigência, o recorrente não pode se conformar com a incidência dos juros moratórios calculados à Taxa Selic.

Consta às fls. 1041, dos autos do processo, a Extrato da Relação de Bens e Direitos para Arrolamento objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 25/05/98, que alterou o art. 126, da Lei n.º 8.213/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.528/97.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, 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.

Da análise dos autos, se verifica que a discussão neste colegiado se restringe as preliminares de decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo aos ganhos de capital e imposto de renda pessoa física apurado de forma mensal (acréscimo patrimonial a descoberto) e, no mérito, ganho de capital na alienação de quotas e omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto (apurada de forma mensal, através de fluxo de caixa). Infrações capituladas nos artigos 1º, 2º, 3º e parágrafos, 16 a 21, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº 8.134, de 1990; artigos 74º e 21, da Lei nº 8.981, de 1995; e artigos 22 a 24, da Lei nº 9.250, de 1995.

Inicialmente, se faz necessário analisar as preliminares de decadência, já que o recorrente argúi a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao imposto sobre ganhos de capital apurado em 31/03/96, bem como da constituição do crédito tributário referente ao mês de janeiro de 1996, relativo ao imposto de renda sobre acréscimo patrimonial a descoberto apurado de forma mensal, apoiando-se na tese de que a modalidade de lançamento a que se sujeita o imposto sobre a renda de pessoas físicas é a do lançamento por homologação, cujo fato gerador é mensal. Assevera, para tanto, que o fato gerador do imposto de renda sobre o acréscimo patrimonial ocorrido em janeiro de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

1996, bem como, o fato gerador do imposto sobre os ganhos de capital, ocorrido em 31/03/96, já se encontram alcançados pelo prazo decadencial na data da ciência do auto de infração (19/12/01), de acordo com a regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

ANÁLISE DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA RELATIVO AO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA APURADO DE FORMA MENSAL E TRIBUTADO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

É de se esclarecer, que este Relator vinha acompanhado o entendimento que o imposto de renda pessoa física se processava por declaração, ou seja, o prazo decadencial deveria ser contado de acordo com o artigo 173 do CTN. Entretanto, após anos de discussão, passei a acompanhar o entendimento da corrente que pregava que a partir do exercício de 1991, o imposto de renda pessoa física se processa por homologação, cujo marco inicial para a contagem do prazo decadencial é 31 de dezembro do ano-calendário em discussão (fato gerador do imposto).

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Aliás, a despeito da inovação introduzida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, pelo qual estipulou-se que “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, a medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem recebidos”, há que se ressaltar a relevância dos arts. 24 e 29 deste mesmo diploma legal e dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383/91, mantiveram o regime de tributação anual (fato gerador complexivo) para as pessoas físicas.

É de se observar, que para as infrações relativas à omissão de rendimentos, tem-se que, embora as quantias sejam recebidas mensalmente, o valor apurado será acrescido aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. Portanto, no presente caso, não há que se falar de fato gerador mensal, haja vista que somente no dia 31/12 de cada ano se completa o fato gerador complexivo objeto da autuação em questão.

Em relação ao cômputo mensal do prazo decadencial, observe-se que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

Ora, a base de cálculo da declaração de rendimentos abrange todos os rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Nesse contexto, deve-se atentar com relação ao caso em concreto que, embora a autoridade lançadora tenha discriminado o mês do fato gerador, o que se considerou para efeito de tributação foi o total de rendimentos percebidos pelo interessado no ano-calendário em questão, sujeitos à tributação anual, conforme legislação vigente.

Desta forma, após a análise dos autos, tenho para mim que não está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário, relativo ao exercício de 1997, ano-calendário de 1996, já que atualmente, após anos de debate, acompanho a corrente que entende que o lançamento na pessoa física se dá por homologação, ou seja, o fisco teria prazo legal até 31/12/01, para formalizar o crédito tributário discutido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se à existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

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

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

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

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

...

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

...

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

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 cinco (cinco) anos, contados:

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

II - da data em que se 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 iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

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

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

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

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

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissor na entrega da declaração de rendimentos).

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

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

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

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

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

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

Assim, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos, da regra geral (art. 173 do CTN), já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da administração tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo à obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

lançamento por homologação ... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obriedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao “conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Faz-se necessário lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

O tributo oriundo de imposto de renda pessoa física, a partir do ano-calendário de 1990, se encaixa na regra do art. 150 do CTN, onde a própria legislação aplicável (Lei n.º 8.134/90) atribui aos contribuintes o dever, quando for o caso, da declaração anual, onde os recolhimentos mensais do imposto constituem meras antecipações por conta da obrigação tributária definitiva, que ocorre no dia 31 de dezembro do ano-base, quando se completa o suporte fático da incidência tributária.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

Em assim sendo, está correto a Fazenda Nacional constituir crédito tributário com base em imposto de renda pessoa física, relativo ao ano-calendário de 1996. O prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 1996, começou, então, a fluir em 31/12/96, exaurindo-se em 31/12/01. Tendo a contribuinte tomado ciência do Auto de Infração em 19/12/01, conforme fls. 930, não estava, na data da ciência, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo a este exercício.

ANÁLISE DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA SOBRE IMPOSTOS COM TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA – GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

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

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

Após as considerações expostas no item anterior, ainda, se faz necessário tecer alguns comentários quanto à matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em razão de ganhos de capital na alienação de bens ou direitos (alienação de quotas de capital).

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994:

“Art. 798 - Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Capítulo a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Leis nºs 7.713, art. 3º, § 2º, e 8.134, art. 18, I).

(...).

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Leis nºs 8.134/90, art. 18, § 2º, e 8.383/91, art. 12, § 1º).”

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que o imposto sobre os ganhos de capital está sujeito à tributação definitiva no mês em que for apurado, cabendo a pessoa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

física que auferir ganhos de capital apurar e recolher de forma definitiva o respectivo imposto de renda no mês da ocorrência do fato gerador (alienação).

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da Administração Tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir "do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

Não me restam dúvidas, de que o imposto oriundo de ganhos de capital na alienação de bens e direitos se encaixa nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Da mesma forma, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco. Inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do CTN, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Como, também, refuto o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja conseqüência é a extinção desse direito.

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação a esta obrigação tributária.

Não há dúvidas de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de qualquer natureza está sujeito à incidência de imposto de renda na forma de tributação definitiva, cuja apuração deve ser realizada na ocorrência da alienação e o recolhimento do respectivo imposto no mês subsequente, razão pela qual têm característica de tributo cuja



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de evidente intuito de fraude, onde a contagem do prazo decadencial fica na regra geral, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, não caracterizada o evidente intuito de fraude, está precluso o direito da Fazenda Nacional de promover o lançamento de ofício para cobrar imposto não recolhido.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou na data do fato gerador, ou seja, 31 de março de 1996. Logo, a contagem do prazo decadencial inicia-se em 01 de abril de 1996, encerrando-se em 31 de março de 2001. Tendo sido o auto de infração cientificado em 19 de dezembro de 2001, já se operou a decadência.

Assim sendo, acolho a preliminar de decadência relativo ao imposto lançado sobre os ganhos de capital apurado na alienação de quotas de capital, razão pela qual não analisarei as questões de mérito referentes a este item.

Quanto à matéria de mérito propriamente dito, conforme relatado, o lançamento se refere a acréscimo patrimonial a descoberto – sinais exteriores de riqueza, apurados pelos “Demonstrativos de Origens e Aplicações de Recursos”, realizados através de “Fluxos Financeiros”, apurados de forma mensal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Assim, verifica-se que o Fisco constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - "fluxo de caixa" - "fluxo financeiro", que o contribuinte apresentava, nos períodos examinados, um "saldo negativo" - "acréscimo patrimonial a descoberto", ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada.

Não há dúvidas nos autos que o 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.

Sobre este "acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo" cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca 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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

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 simples acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

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

Ora, 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11522.001641/2001-06
Acórdão n.º : 104-20.038

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.

...

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 apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei n.º 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 11522.001641/2001-06
Acórdão n.º : 104-20.038

É certo que a Lei n.º 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei n.º 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

É evidente que o arbitramento com base em renda presumida tem como pressuposto a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. Sendo legítimo o lançamento quando existir 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 entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

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 e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

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.

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

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o "fluxo financeiro - fluxo de caixa" do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos e empréstimos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Assim, não há dúvidas que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais. Entretanto, se faz necessário algumas considerações específicas quanto à matéria de prova, já que a decisão de Primeira Instância deixou de acolher as seguintes argumentações:

1 – que quanto à aquisição Mitsubishi Pajero não há qualquer prova que autorize a conclusão de que teria havido “pagamento em espécie na data da referida nota fiscal. Sendo que pagamento e consumo não se presumem e que os robustos elementos trazidos pelo recorrente, não foram infirmadas pela autoridade administrativa e, portanto, fazem plena prova do alegado;

2 - que houve erro de soma/saldo bancário devedor, neste tópico, o equívoco da fiscalização no “Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial” (fls. 901) é evidente, em primeiro lugar porque a soma dos dispêndios, no mês de janeiro/96: (180,00 + 2.778,72 + 3.861,41), totaliza R\$ 6.820,13 e não R\$ 41.572,83 e, em segundo lugar o saldo devedor existente no banco significa que o correntista se financiou, ou seja, utilizou recursos via empréstimo em conta corrente, motivo, também mais do que suficientes, para recomendar a exclusão do “Dispêndios”, no mínimo de R\$ 34.752,70;

3 - que quanto à tributação em duplicidade, a própria fiscalização estabelece o vínculo entre a empresa Agropecuária Colorado Ltda. e o recorrente, deixando claro que os recursos internados pelo sócio na pessoa jurídica são do Caixa 2 desta última;

No que diz respeito ao veículo Mitsubishi Pajero é de se esclarecer que às fls. 150/151, atestam de forma clara e inequívoca de que o veículo foi adquirido pelo sujeito passivo, com pagamento feito em espécie na data da referida Nota Fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

Ora, cabe ao suplicante comprovar com documentação hábil e idônea que o ônus da aquisição foi suportado por outra pessoa, nada se comprovou a este respeito, a não ser simples alegações. Sendo que a alegação, desacompanhada de prova material irrefutável, de que a forma de aquisição foi diferente não tem o condão de sobrepujar as provas contidas nos autos.

No que diz respeito ao alegado erro de soma e saldo devedor, a razão também está com o fisco, já que o suplicante não entendeu ou não quis entender o que estava expresso no "Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial" de fls. 901. Diz o demonstrativo que o saldo devedor em conta corrente no início do mês de janeiro era de R\$ 38.614,10 (dispêndios) e que o saldo devedor em conta corrente no final do mês de janeiro era de R\$ 520,66 (recursos), é cristalino que o suplicante reduziu seu saldo devedor, ou seja, injetou recursos para reduzir o saldo devedor no banco e não se financiou conforme alegou na sua peça recursal. Da mesma forma, não existe erro de soma o suplicante foi que provocou o erro de soma quando deslocou a vírgula, ou seja, do valor expresso de R\$ 38.614,10 passou para R\$ 3.861,41. Não há reparos para se fazer no demonstrativo.

Também não lhe socorre a alegação da tributação em duplicidade, já que os valores que foram tributados na pessoa jurídica não são similares dos tributados na pessoa física, ou seja, não houve tributação na pessoa física em 1997 e em 1999 só houve tributação até fevereiro (jurídica só inicia em 03/99), como da mesma forma no ano de 1998 a pessoa jurídica só foi tributada em 31/03/98 num valor irrisório de R\$ 7.378,69. Não há qualquer coincidência entre os valores tributados na pessoa jurídica com os valores tributados na pessoa física, muito menos, qualquer prova que levasse a esta conclusão.

Que quanto à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

pagamentos em espécie, dinheiro em espécie, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes é clara a respeito do ônus da prova. Pretender a inversão do ônus da prova, como formalizado na peça recursal, agride não só a legislação, como a própria racionalidade. Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Ora, não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (jûris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

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

Teve o suplicante, seja na fase impugnatória ou na fase recursal, oportunidade de exhibir documentos que comprovem as alegações apresentadas. Ao se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

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

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

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar meia dúzia de argumentos, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos, juntamente com a informação dos valores pagos/recebidos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Como já disse a decisão de Primeira Instância que no processo administrativo se admite a prova indiciária ou indireta, assim conceituada àquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios, para a partir deles provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

provar de outra forma. Da análise dos autos não há dúvidas que o recorrente recebeu os valores questionados e os mesmos não tem a devida correspondência em origem de recursos declarados. As alegações apresentadas pelo contribuinte no intuito de se exonerar do tributo são por demais frágeis e em nada o socorre.

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma.

Ora, nos autos ficou evidenciado, através de indícios e provas, que o suplicante recebeu os valores questionados neste auto de infração. Sendo que neste caso está clara a existência de indícios de omissão de rendimentos, situação que se inverte o ônus da prova do fisco para o sujeito passivo. Isto é, ao invés de a Fazenda Pública ter de provar que o recorrente possuía fontes de recursos para receber estes valores ou que os valores são outros, já que a base arbitrada não corresponderia ao valor real recebido, competirá ao suplicante produzir a prova da improcedência da presunção, ou seja, que os valores recebidos estão lastreados em documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores.

Quanto à exclusão dos juros moratórios, não pode prosperar os argumentos do recorrente, pois os juros de mora são devidos desde o momento do vencimento da obrigação tributária até o seu respectivo pagamento, nos percentuais previstos nas normas de regência sobre o assunto.

Não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da argüição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Para ampliar e melhorar as argumentações do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Conselheiro Roberto William Gonçalves,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

nobre colega desta Quarta Câmara, exposto no acórdão nº 104-18.222 de sua lavra, donde destaco alguns fundamentos:

“Quanto a SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto “fortiori legis”, impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União.”

Enfim, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11522.001641/2001-06
Acórdão nº. : 104-20.038

de ACOLHER a preliminar de decadência do imposto sobre o ganho de capital, relativo ao fato gerador 31/03/1996 e , no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de junho de 2004



NELSON MALLMANN