



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 13819.001702/96-62
Recurso nº 137.834 Voluntário
Matéria IRPF - Ex.: 1992
Acórdão nº 102-49.186
Sessão de 06 de agosto de 2008
Recorrente LUÍS DONIZETI MERLI
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1992

DECADÊNCIA.

O lançamento de tributo é procedimento exclusivo da autoridade administrativa. Tratando-se de lançamento de ofício o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. REGRA DE APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO.

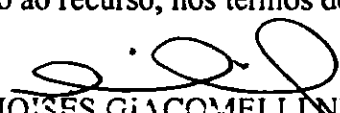
A partir do ano-calendário 1989, o acréscimo patrimonial deve ser apurado mensalmente, devendo o valor apurado, não justificado por rendimentos oferecidos à tributação, rendimentos isentos ou tributados exclusivamente na fonte, ser computado na determinação da base de cálculo anual do tributo.

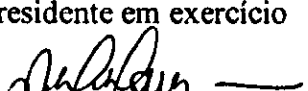
Preliminar de decadência rejeitada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Presidente em exercício


NÚBIA MATOS MOURA
Relatora

FORMALIZADO EM: 12 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Alexandre Naoki Nishioka, Rubens Maurício Carvalho (Suplente convocado), Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Eduardo Tadeu Farah. Ausente, justificadamente, a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente).



Relatório

LUÍS DONIZETI MERLI, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau, prolatada pelos Membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS, mediante Acórdão DRJ/CGE nº 02.097, de 11/04/2003, fls. 177/182, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário, fls. 186/208.

Mediante Auto de Infração, fls. 154/157, formalizou-se exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor total de 11.270,28 UFIR, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 03/07/1996.

A infração apurada pela autoridade fiscal, detalhada no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 152/153, foi acréscimo patrimonial a descoberto.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 161, que se encontra assim resumida no Acórdão DRJ/CGE nº 02.097, de 11/04/2003, fls. 177/182:

2.1 – a glosa da importância de Cr\$ 9.500.000,00 relativo a rendimentos não tributáveis, correspondente a venda de bens de pequeno valor, representados por veículos vendidos, no ano-base de 1991, constituem na realidade troca de veículos. Estes já constavam das declarações de bens de exercícios anteriores, conforme cópia das mesmas em anexo, sendo agora difícil comprovar a venda;

2.2 – os valores recebidos de pelo menos três dos veículos foram utilizados como parte do pagamento de outros mais novos, como mostra a declaração de bens. Pode-se verificar que os quatro veículos vendidos em 1991 faziam parte das referidas declarações. Se foram vendidos como foram alguma quantia deveria receber por estas vendas e com certeza não seriam os mesmos de compra;

2.3 – foram entregues à receita em 12.03.96, cópias de comprovantes de vendas, do veículo Gol/86, em 30/10/91 por Cr\$ 2.000.000,00 e da Parati/89, em 06/06/91 por Cr\$ 2.000.000,00. Embora não tenha conseguido os comprovantes o veículo Fiorino/89, placas YE 3974, foi vendido em 09/91 por Cr\$ 2.400.000,00 e o veículo Parati/89, placa DH 8290, em 11/91 por Cr\$ 3.100.000,00.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte o lançamento para reduzir o saldo do imposto devido de 4.437,12 UFIR para 4.205,10 UFIR e alterar o percentual da multa de ofício para 75%.

Os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados nas seguintes ementas:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.



A falta de comprovação suficiente da origem dos recursos utilizados no período justifica a manutenção da tributação sobre os rendimentos omitidos comprovados por esses gastos.

SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA.

A falta de comprovação suficiente da origem dos recursos aplicados em pagamento de imóveis no período justifica a manutenção da tributação sobre os rendimentos omitidos assim comprovados.

CARNÊ-LEÃO.

Conforme entendimento traduzido na Instrução Normativa SRF nº 046, de 13/05/1997, no caso de imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal não pago, quando correspondente a rendimentos recebidos até 31/12/1996, serão estes computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, lançando-se o imposto suplementar daí resultante com o acréscimo de multa de ofício e de juros de mora.

MULTA. REDUÇÃO.

É de se reduzir à multa nos termos da legislação posterior, mais benigna.

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 15/07/2003, Aviso de Recebimento – AR, fls. 185, o contribuinte apresentou, em 15/08/2003, Recurso Voluntário, fls. 186/208, trazendo as seguintes alegações:

- que a interposição do recurso voluntário somente foi possível em 15/08/2003, tendo em vista a paralização das atividades da Delegacia da Receita Federal em São Bernardo do Campo em 14/08/2003, em razão de greve.
- que de acordo com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN os períodos compreendidos entre janeiro e junho de 1991 já se encontravam alcançados pela decadência na data do lançamento.
- que as presunções legais, ainda que relativas, não devem ter uso irrestrito em nosso ordenamento jurídico.
- que a decisão recorrida apresenta erros de cálculo, no que diz respeito à apuração do imposto devido, conforme demonstrado às fls. 204/205.

É o Relatório.



Voto

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Relatora

Das preliminares

Da tempestividade

O prazo estipulado na legislação para apresentação de recurso voluntário é de 30 (trinta) dias, contados da ciência da decisão de primeira instância, conforme disposição expressa do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, *in verbis*:

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão.

Como se colhe dos autos, o contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 15/07/2003, conforme Aviso de Recebimento – AR, fls. 185, e o Recurso, por sua vez, somente foi apresentado em 15/08/2003, fls. 186, depois de já ultrapassado o prazo de 30 dias do recebimento da decisão de primeira instância.

Entretanto, o recorrente afirma que tal fato se deu em razão de paralização das atividade da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Bernardo do Campo no dia 14/08/2003 e para comprovar sua alegação juntou aos autos recorte de jornal do dia 14/08/2003, fls. 223, contendo notícias de greve de servidores públicos federais, do qual se extrai o seguinte trecho:

A Receita Federal, que mantinha a mais forte mobilização grevista até a semana passada, permanece, segundo o Sindicato dos Auditores Fiscais, com 90% das atividades paralisadas, mas a Agência Folha apurou na sede da Receita Federal, em Brasília, que o movimento está perdendo força.

De conformidade com o parágrafo único do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972 tem-se que os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que ocorra o processo ou deva ser praticado o ato.

No dia 14/08/2003 o expediente das repartições da Secretaria da Receita Federal do Brasil não tiveram o seu expediente normal, conforme atesta o recorte de jornal juntado aos autos pelo interessado. Ademais, a unidade jurisdicionante do contribuinte ao encaminhar o processo a este Conselho de Contribuinte, conforme despacho, fls. 231, silenciou quanto a tempestividade do Recurso.

Desta forma, considerando o acima exposto e o princípio da ampla defesa, que rege o processo administrativo fiscal, há de se considerar tempestivo o recurso apresentado, o qual atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Da decadência



O contribuinte alega em seu recurso que na data da ciência do Auto de Infração já estariam alcançados pela decadência os créditos tributários relativos aos fatos geradores compreendidos entre janeiro e junho de 1991.

De fato, é pacífico, com o advento das Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que o Imposto de Renda Pessoa Física é tributo sob a modalidade de lançamento por homologação, art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), pois atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento.

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.

Assim, considera-se homologado, o lançamento, após cinco anos, contados do fato gerador do tributo, e definitivamente extinto o crédito lançado, conforme parágrafos 1º e 4º do art. 150 do CTN.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a 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.

Contudo, tendo ocorrido a omissão de rendimento, presumida legalmente pela variação patrimonial a descoberto, caracterizando inexatidão na Declaração de Ajuste Anual, o lançamento subsume-se ao inciso V do artigo 149 do CTN, que determina o lançamento de ofício, ou mesmo a revisão de ofício de qualquer modalidade de lançamento.

A renda tributada pelo Fisco no presente lançamento, em princípio, fora omitida e, obviamente, com relação à mesma, não se verifica qualquer antecipação de pagamento de imposto por parte do contribuinte. Este fato permite concluir que não há qualquer procedimento, ou atividade mencionada no art. 150 do CTN pelo obrigado, nem o respectivo pagamento do tributo sobre a identificada renda omitida, que deva ser homologado. Portanto, não há como se falar em lançamento por homologação para renda omitida.

Ou melhor, quando em auditoria de tributo, cuja modalidade de lançamento seja por homologação, for verificado que houve omissão ou inexatidão por parte do contribuinte no exercício dessa atividade, o CTN em seu art. 149, inciso V, determina que esse lançamento seja revisto de ofício, obviamente, consubstanciado por meio de Auto de Infração.

O parágrafo único do art. 149 do CTN delimita que a revisão de ofício só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.



Já o direito da Fazenda Pública, para constituir o crédito tributário, extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, inciso I do art. 173 do CTN.

Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

II – da data em que se torne definitiva a decisão que houver anulado, por vício, 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.

A norma do art. 173, inciso I, manda contar o prazo decadencial do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar. Ou seja, para proceder ao lançamento referente à omissão de rendimentos ocorrida no ano-calendário de 1991, o Fisco deveria esperar a entrega da Declaração de Ajuste correspondente, cujo prazo final para apresentá-la se deu em 14/05/1992. Portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado a partir de 14/05/1992, sendo 01/01/1993 o termo inicial do prazo decadencial, primeiro dia do exercício seguinte ao que o Auto de Infração poderia ter sido lavrado, e 31/12/1997 o termo final.

Como a ciência ao Auto de Infração ocorreu em 05/07/1996, fls. 156, não há que se falar, no presente caso, em decadência do direito de lançar crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 1991.

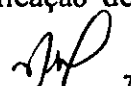
Ainda que se admitisse que para os casos de lançamento de ofício o prazo decadencial fosse aquele previsto no § 4º do art. 150 do CTN, não prevaleceria a hipótese argüida pelo recorrente.

O imposto de Renda Pessoa Física, embora apurado mensalmente, se sujeita ao ajuste anual, e em assim sendo sua apuração somente se faz ao final do exercício, quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva anual. Trata-se, pois, de fato gerador complexo anual.

No presente caso, o fato gerador só se completaria, portanto, em 31/12/1991, data a ser considerada para fins de contagem do prazo decadencial, que se encerraria em 31/12/1996. Como o contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 05/07/1996, estaria, também deste modo, afastada a decadência.

Do mérito

Trata o presente lançamento de omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto e, em se tratando de critério indireto de verificação de



ocorrência de fato gerador, necessário se faz o exame prévio do procedimento fiscal, porquanto dele depende o controle da legalidade do lançamento, tarefa que incumbe às instâncias administrativas de julgamento.

Os principais dispositivos legais que regem a matéria são: arts. 1º a 3º e parágrafos e art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990; art. 6º e parágrafos da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990 e arts. 4º a 6º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Dentre os dispositivos citados, interessam para o exame que se propõe, os que a seguir se transcrevem:

Lei nº 7.713, de 1988

Art.1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados 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, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

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

Lei nº 8.134, de 1990

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 art. 11.

(...)

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988:

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

De acordo com os artigos transcritos, a partir de 1º de janeiro de 1989 o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida que os rendimentos - incluídos



neste conceito os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados - e ganhos de capital são percebidos.

Portanto, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais para conformar-se às disposições legais.

Além da exteriorização da omissão de rendimentos, o levantamento de que se trata propicia o arbitramento da renda omitida e, conseqüentemente, a apuração do montante do tributo devido. Constitui-se, pois, em ato que dá ensejo à atividade do lançamento, atividade essa que, por ser vinculada, deve ser exercida estritamente dentro da lei, conforme art.142, parágrafo único da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Por oportuno, transcrevem-se a seguir os ensinamentos de Hely Lopes Meirelles, em sua obra Direito Administrativo Brasileiro, 19ª edição, pág. 149:

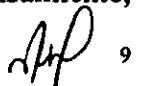
... os atos vinculados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria administração, ou pelo judiciário, se assim requerer o interessado. Na prática, de tais atos o poder público sujeita-se às indicações legais ou regulamentares e delas não pode se afastar sem viciar irremediavelmente a ação administrativa. Isso não significa que nessa categoria de atos, o administrador se converta em cego e automático executor da lei. Absolutamente não. O que não lhe é lícito é desatender às imposições legais ou regulamentares que regem e bitolam sua prática.

O acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela autoridade fiscal, demonstrado às fls. 152/153, decorreu de análise por fluxo de caixa anual, ou seja, do cotejo entre as alterações patrimoniais e os recursos declarados, considerados pelos seus valores anuais.

Esse critério, além de ferir as disposições legais retromencionadas, traz em si a imperfeição de provocar distorções que prejudicam a determinação da matéria tributável. No fluxo de caixa anual, um bem adquirido ou uma aplicação efetuada num momento em que não existam recursos disponíveis para tal podem ser acobertados pela percepção posterior de recursos.

Vê-se, portanto, que a inobservância da regra que determina a apuração mensal dos rendimentos, no caso do acréscimo patrimonial não justificado, afeta não somente o elemento temporal do fato gerador, mas também o valorativo.

Não consta dos autos que o contribuinte tenha sido intimado a informar o recebimento dos rendimentos mensalmente e tampouco ficou constatada qualquer impossibilidade de o Fisco determinar os acréscimos patrimoniais a descoberto mensalmente,

 9

fato este que autorizasse algum tipo de arbitramento, o que neste caso, resultaria em tributação por sinais exteriores de riqueza.

Destarte, em que pese a variação patrimonial a descoberto apurada pelo Fisco, o fato é que a apuração da matéria tributável não se deu em conformidade com a lei.

Dessa forma, torna-se desnecessária a análise das demais argumentações apresentadas pelo contribuinte em seu Recurso, uma vez não poder prosperar o lançamento calcado na metodologia de apuração anual de evolução patrimonial.

Da conclusão

Ante o exposto, VOTO no sentido de AFASTAR a preliminar de decadência e, no mérito, DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 06 de agosto de 2008.


NÚBIA MATOS MOURA