



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
RECURSO Nº. : 06.395
MATÉRIA : IRPF - EXS. DE 1991 a 1993
RECORRENTE : LUIZ FERNANDO GUERRA
RECORRIDA : DRJ em FOZ DO IGUAÇU (PR)
SESSÃO DE : 12 de novembro de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

IRPF - EMPRÉSTIMOS RURAIS COM FINALIDADE ESPECÍFICA - CÉDULA RURAL PIGNORATÍCIA - LEVANTAMENTO DE FLUXO FINANCEIRO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Quando o contribuinte obtém empréstimo ou financiamento para suprir determinado fim expresso no contrato de mútuo para emprego em atividades de investimentos/custeio agro-pastoris, a princípio, entende-se de que estes valores foram efetivamente aplicados para esse fim. Por outro lado, quando o levantamento é efetuado em planilhamento financeiro, considerando os ingressos e dispêndios do período, as parcelas dos financiamentos agrícolas aplicadas na atividade e consideradas despesas de custeio devem integrar as origens de recursos, na proporção da participação com recursos fornecidos pelo banco. Sendo que as parcelas financiadas e de recursos próprios constantes destes contratos de financiamentos, somente deverão ser consideradas aplicadas se houver o efetivo dispêndio. As insuficiências de recursos comparadas com as aplicações indicam a existência de receitas não declaradas.

IRPF - ESPONTANEIDADE READQUIRIDA - MULTA DE OFÍCIO - Escoado o prazo de sessenta dias previsto no § 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, sem que outro ato escrito indique o prosseguimento dos trabalhos, o contribuinte readquire a espontaneidade quando, em cumprimento de intimação feita anteriormente pelo fisco, satisfaz a obrigação tributária. Em tal situação, fica sujeita apenas aos efeitos da mora, não incidindo a multa de lançamento de ofício.

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

_____ ↗




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUIZ FERNANDO GUERRA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para: I) - que seja considerado como espontânea a retificação da declaração do imposto de renda exercício de 1991, ano-base de 1990 e em consequência seja desconsiderada a imputação proporcional de pagamentos e excluído da exigência fiscal, relativo aos rendimentos recebidos de pessoas físicas, o imposto e a multa de lançamento de ofício; II) - excluir da exigência fiscal as importâncias de Cr\$ 455.820,00; Cr\$ 3.756.210,00; Cr\$ 15.701.043,00; Cr\$ 1.866.605,00 e Cr\$ 116.646.313,00, relativas, respectivamente, a fev/91, set/91, nov/91, dez/91 e ago/92 ; e III) - excluir da exigência fiscal a incidência do encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991. Nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 DEZ 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: RAIMUNDO SOARES DE CARVALHO, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, LUIZ CARLOS DE LIMA FRANCA e REMIS ALMEIDA ESTOL.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904
RECURSO Nº. : 06.395
RECORRENTE : LUIZ FERNANDO GUERRA

RELATÓRIO

LUIZ FERNANDO GUERRA, contribuinte inscrito no CPF/MF 177.039.569-53, residente e domiciliado na Cidade de Pato Branco, Estado do Paraná, à Rua Itapuã, nº 1830, jurisdicionado à DRF em Cascavel - PR, inconformado com a decisão de primeiro grau prolatada pela DRJ em Foz do Iguaçu - PR, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 350/367.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 29/09/94, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 291/301, com ciência em 29/09/94, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 292.675,02 UFIRs (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD acumulada do período de 04/02/91 a 02/01/92; da multa de ofício de 50% para os fatos geradores vencidos até 15/05/91; de 80% para o fato gerador com vencimento em 15/06/91; e de 100% para os fatos geradores vencidos a partir de 15/07/91; e dos juros de mora de 1% ao mês, excluído o período da aplicação da TRD acumulada, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1991 a 1993, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 a 1992.

Da ação fiscal resultou a constatação das seguintes irregularidades:

1 - Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e 8º da Lei nº 7.713/88, combinados com os artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

2 - Omissão de rendimentos decorrentes de saldos negativos mensais nos exercícios financeiros de 1991 a 1993, não justificados por rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e 8º da Lei nº 7.713/88, com as alterações dos artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90, combinados com o artigo 6º e parágrafos da Lei 8.021/90.

Os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional autuantes esclarecem, através do Termo de Verificação e Ação Fiscal de fls. 284/290, o seguinte:

- que o contribuinte recebeu na conta corrente nº 80.212-1 do Banco Rural, Agência Curitiba - PR, depósitos no valor de Cr\$ 20.000.000,00, Cr\$ 5.000.000,00, e de Cr\$ 8.000.000,00, em 24/09/90, 01/10/90 e 11/10/90, verificamos que o contribuinte não auferiu receitas nos meses de setembro e outubro de 1990, também não há registro de rendimentos isentos, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, que suportam tais ingressos financeiros. Que quanto ao valor de Cr\$ 20.000.000,00, apuramos tratar-se do depósito do cheque nº 428666, do Banco Rural, agência nº 05 em Brasília (DF), de emissão do Sr. José Carlos Bonfim;

- que o contribuinte apresentou em 12/09/94, Declaração Retificadora de IRPF do exercício de 1991, fls. 262 a 264, onde confirma a percepção dos referidos rendimentos, oriundos de diversas fontes pessoas físicas, no valor de Cr\$ 33.000.000,00. Na mesma data efetuou recolhimentos de imposto pertinentes a estes valores, entretanto detectamos os seguintes equívocos nos pagamentos, conforme DARF's de fls. 261:

1 - o vencimento da obrigação tributária foi grafado em 22/07/91, porém tratam-se de rendimentos percebidos de pessoas físicas, portanto sujeito a recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), desta forma o valor de Cr\$ 20.000.000,00 (recebido em 24/09/90) tem como vencimento do imposto 15/10/90, e o de Cr\$ 13.000.000,00 (recebido em 01/10 e 11/10/90) vencimento em 14/11/90;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

2 - Na conversão do imposto de Cruzeiros para BTN, o contribuinte enganou-se nos valores. Nos DARF's estão registrados Cr\$ 75,7827 como o BTN de outubro/90 e Cr\$ 88,3941 como BTN de novembro/90, os valores corretos são: BTN outubro/90 Cr\$ 66,6465; BTN novembro/90 Cr\$ 75,7837;

3 - No cálculo dos juros de mora em ambos os DARF's, foi omitido a TRD.

- que tendo em vista os equívocos apresentados os recolhimentos efetuados não quitaram integralmente a obrigação tributária, sendo assim foi necessário fazer a imputação proporcional de pagamentos;

- que o contribuinte explorou os imóveis recebidos em comodato individualmente até 14/08/90; entre 15/08/90 e 14/08/91 participando de 30%; de 15/08/91 a 14/08/92 em 50%; a partir de 15/08/92 respondeu por 20% da exploração, sempre em parceria com o Sr. Alceni Angelo Guerra, contratos de fls. 49/53. Todas as receitas e despesas apresentadas e comprovadas foram tabuladas nas planilhas de fls. 269, 274 e 279, já aplicando sobre elas os percentuais de participação;

- que as movimentações financeiras dos contratos acima estão registradas nos extratos das contas correntes 20.915-5 (Banco do Brasil) e 25.993-75 (Bamerindus). A liquidação dos contratos 90/25218-7 e 90/25221-7 do Banco do Brasil, não transitaram pela conta 20.915-5, e por motivos técnicos o Banco não teve condições de fornecer o extrato das operações (fls. 80), sendo assim, a partir dos encargos financeiros pactuados nos instrumentos de crédito, fls. 76 e 78, calculamos o valor que deveria ser pago no vencimento (05/07/91) e arbitramos como dispêndio do contribuinte naquele mês, sua participação. Os valores expresso na tabela são os efetivamente contratados, nas planilhas anexas de fls. 269/283, computamos o valor pertinente ao contribuinte correspondente ao seu percentual de participação na atividade rural, conforme contratos de comodato;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

- que ainda em relação aos financiamentos rurais, por Lei expressa (Decreto-lei 167/67, art. 2º), têm destinação específica, cuja aplicação total dos recursos, inclusive recursos próprios pactuados nos instrumentos de crédito, é confirmada pelos agentes financeiros, portanto não se prestando para acobertar acréscimo patrimonial (artigo 67,§ 12, RIR/94). Diante do exposto consideramos a soma dos valores liberados e recursos próprios comprometidos, como integralmente aplicados na agricultura, nos meses das utilizações dos créditos, ou seja, o valor total das despesas realizadas nos referidos meses é no mínimo aquela soma.

Na elaboração dos demonstrativos de origens e aplicações de recursos mensais não foram considerados e nem compensados as disponibilidades de recursos existentes em meses anteriores quando positivas, em razão de terem sido utilizados os saldos bancários no início e fim do mês.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 21/10/94, a sua peça impugnatória de fls. 309/321, instruída com o documento de fls. 322, solicitando que seja acolhida a impugnação e determinado a anulação do lançamento por improcedente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que são muito confusos os valores consignados no Auto de Infração em relação aos fatos narrados no Termo de Verificação, o que, por certo, vem a dificultar a presente impugnação, não obstante o que, inconformados, passamos a analisar e contestar as ditas infrações ocorridas;

- que o valor de Cr\$ 33.000.000,00, foi oferecido à tributação em declaração de retificação, dentro ainda do prazo de espontaneidade aberto pela fiscalização - em consequência da paralisação das atividades de fiscalização decorrentes da operação padrão e greve declaradas pela categoria dos Auditores Fiscais -, e os impostos foram pagos com atualização monetária, juros e multa, conforme DARFs entregues a fiscalização, juntamente com cópia da declaração retificadora;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

- que é de se esclarecer que o vencimento apostado nos DARFs, foi em obediência as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 524, art. 1º, e Instrução Normativa nº 42, art. 4º, todas de 19/06/91, que alteraram as datas de entrega e vencimentos para 22/07/91;

- que quanto a TRD é inconteste a sua inaplicabilidade, quer como fator de correção monetária de impostos quer como de cálculos de juros de mora;

- que quanto aos saldos negativos mensais, no qual é arrolado em várias planilhas valores que, presumidamente, acham-se relatados no Termo de Verificação, identificado por letras, no entanto pela sua obscuridade não fazem nenhuma conexão lógica entre o Termo de verificação X Auto de Infração, não obstante o que, a seguir, passaremos a comentar contestando;

- que inobstante a não inclusão daqueles recursos vacilou, ainda, a fiscalização, atribuindo valores de dispêndios inexistentes, fundados em presunção e premissa falsa e não em fato concreto, quando às fls. 287, expressamente menciona que "... calculamos o valor que deveria ser pago no vencimento (05/07/91) e arbitramos como dispêndio do contribuinte naquele mês ...", e não satisfeita com as distorções praticadas lembra que, por determinação legal, os financiamentos rurais têm destinação específica não se prestando para acobertar acréscimo patrimonial;

- que quanto a integralização de capital a fiscalização elaborou um quadro demonstrativo dos aumentos de capital realizados nas empresas Armazéns Gerais Guerra Ltda e Sudoma Ltda. O próprio demonstrativo serve de documento hábil para justificar tais ingressos de capital, eis que menciona quais as folhas do processo em que se encontram tais recursos bem como na coluna "observações" justifica as origens dos recursos. Assim é que às fls. 210 a 231 acham-se comprovadas as origens dos recursos bem como os efetivos ingressos à empresa, com cópias de recibo, avisos de débito do Banco do Brasil, e contratos, estando perfeitamente justificados, com coincidência de datas e valores, os aportes de capital efetuados, sendo portanto de se desconsiderar tais valores e excluí-los do Auto de Infração;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

- que quanto aos empréstimos concedidos, da mesma forma como esclarecido acima, os valores constantes do demonstrativo de fls. 288/289, nada trazem de extraordinário e/ou ilegal, vez que tais empréstimos estão acobertados por contratos legalmente firmados e acompanhados de cópias de cheques, recibos e depósitos. É totalmente descabida a pretensão do fisco em querer tributar essas importâncias sob a pálida alegação de que são originárias das receitas da atividade rural;

- que reporta-se a fiscalização (fls. 289), em verificação de extrato bancário, aos lançamentos de Cr\$ 17.116.360,00 em data de 10/02/92 (fls. 181), e Cr\$ 124.077.848,49 em data de 16/11/92 (fls. 206), atribuindo ao primeiro como liberação de empréstimo face a existência do lançamento a crédito do impugnante. Quanto ao segundo, inexplicavelmente e sem nenhuma prova cabal, afirma tratar-se de pagamento de empréstimo não declarado e, mesmo afirmando a inexistência de relação de um lançamento com o outro, pretende vinculá-los;

- que as planilhas de fls. 269/283, elaboradas pela fiscalização, ficam prejudicadas face os esclarecimentos e justificativas acima apresentados referentes aos financiamentos rurais, a insubsistência de dispêndios apurados ou arbitrados, as comprovações das integralizações efetuadas, bem como das demais importâncias impugnadas, para cuja comprovação invocamos os próprios documentos constantes do processo e aqui citados.

Não houve a manifestação dos autuantes pelo fato que o preceito estabelecido no artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, foi revogado pelo artigo 7º da Lei nº 8.748, de 09/12/93.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

- que o lançamento do imposto de renda pessoa física, dos exercícios financeiros de 1991 a 1993 pelo qual foi constituído o crédito tributário nos valores constantes do auto de infração às fls. 299/301, reveste-se das formalidades legais intrínsecas e extrínsecas, como preceitua o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72;

- que o impugnante, aproveitando-se da reabertura da espontaneidade, recolheu o imposto relativo à omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício (DARF de fls. 261) recebidos de pessoas físicas, apurada pela autoridade autuante, com base em depósitos efetuados em contas correntes nos meses de novembro de 1990;

- que fica claro, então, que tais rendimentos realmente não haviam sido oferecidos à tributação, até o momento da autuação, e só foram porque, em decorrência de “operação padrão” efetuada pela categoria dos AFTNs, o contribuinte readquiriu a espontaneidade para recolhimento sem multa de ofício, fato este que lhe proporcionou grande economia;

- que pelo fato de ter recolhido o imposto e parte dos encargos legais, o contribuinte concordou com a autuação, ao menos no que se refere ao imposto, pois, o pagamento do tributo implica na aceitação dos fatos apurados. Dessa forma, não há que se falar em impugnação da parte relativa à omissão de rendimentos decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício apurada pela fiscalização, visto que o contribuinte aceitou a apuração do imposto a ela relativo, recolhendo-o acrescido da multa e juros de mora, deixando de recolher apenas a parte relativa à TRD;

- que não procede a pretensão do impugnante em querer considerar os empréstimos obtidos para custeio da atividade rural para acobertar a variação patrimonial;

- que tais empréstimos não foram incluídos como receita e devem se separar os rendimentos da atividade financeira, da rural e comercial que resultem em ganhos ou rendas;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

- nos demais itens impugnados pelo contribuinte, referentes à integralização de capital, empréstimos concedidos e obtidos e pagamentos de consórcio, as alegações aduzidas limitaram-se a informar que as origens dos recursos já se encontram comprovadas nos autos, pelos documentos anexados pela própria fiscalização;

- que ocorre que tais documentos referem-se a extratos bancários e cópias de cheques de emissão do contribuinte que, de forma alguma acusam a origem desses recursos;

- que a título de explicação, quando se deseja saber a origem de um determinado valor, tem-se a intenção de averiguar, não de que conta bancária ele saiu, mas de qual atividade praticada pelo contribuinte ele se originou;

- que de forma alguma houve comprovação, nos autos, da origem dos recursos utilizados pelo contribuinte para integralização de capital social, empréstimos concedidos e pagamentos de consórcios. Portanto, o crédito tributário a eles relativo será mantido;

- que quanto a alegação de haver inconsistências e, que não foi levado em conta os valores dos saldos disponíveis no final de cada ano/base conforme consignados nas declarações de rendimentos, bem como pela total inversão na consideração dos saldos devedores/credores mensais em bancos como fonte de recursos e/ou dispêndios, improcede pela falta de comprovação;

- que não procede a alegação quanto à inaplicabilidade da TRD, quer como fator de correção monetária de impostos, quer para fins de cálculo de juros de mora, bem como que se feriu o direito constitucional, que assegura ser inviolável o sigilo de dados.

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

**“IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS
REVISÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS E DE BENS**

Cabe a exigência do crédito tributário constituído através de Auto de Infração decorrente de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, bem como de saldos negativos mensais (rendimentos omitidos), não cobertos por rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte.

É legal a aplicação da TRD sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, calculado desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento. Permissivo legal contido no artigo 3º “caput” e inciso I da Lei 8.218/91.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 29/05/95, conforme Termo constante às folhas 348/349, inconformado, o recorrente, apresentou a sua peça recursal de fls. 350/367, instruída pelos documentos de fls. 368/394, tempestivamente, em 21/06/95, na qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, com base, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

VOTO

CONSELHEIRO NELSON MALLMANN, RELATOR:

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

Não há argüição de qualquer preliminar.

Inicialmente, esclareça-se que a matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito sobre omissão de rendimentos, caracterizada por rendimentos recebidos de pessoas físicas e por aplicações de recursos maiores que as origens justificadas de recursos, evidenciando renda mensalmente recebida e não declarada, cujo fato gerador ocorreu durante os anos de 1990 a 1992 e a cobrança da TRD acumulada no período de fevereiro a dezembro de 1991.

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

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa, zelar pelo cumprimento de formalidade essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial, conforme preceitua o artigo 149, IX da Lei nº 5.172/66. Igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (artigo 21, parágrafo 1º, do Decreto nº 70.235/72).

Sob a verdade material, citem-se: a revisão de lançamento quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado (artigo 149, VIII, da Lei nº 5.172/66); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto nº 70.235/72); a correção, de ofício, de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto (artigo 32, do Decreto nº 70.235/72).

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

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

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

O fato gerador do imposto de renda é a situação objetivamente definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Erros ou equívocos, em princípio, por si só, não são causa de nascimento da obrigação tributária.

Nesse contexto, passo ao exame da lide.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Diz o § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72 que “Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos”

A fiscalização intimou, através da Intimação nº 186/93, de 23/11/93, o recorrente a prestar esclarecimentos, sobre a origem de recursos ingressados em sua conta corrente nº 80.212-1 no Banco Rural Ag Curitiba - PR, no valor de Cr\$ 33.000.000,00, conforme se constata às fls. 01.

Em 12/09/94 o recorrente apresentou a declaração de rendimentos retificadora de fls. 262/264, incluindo o valor de Cr\$ 33.000.000,00 e pagando, de forma parcial, o imposto e os acréscimos legais.

Se o recorrente não atendesse à Intimação, o prazo de sessenta dias seria contado a partir do dia seguinte, inclusive, ao do vencimento do prazo para prestação dos esclarecimentos; se prestada no curso do prazo, a partir do dia seguinte ao término dele, porque assim se determina a inação do fisco.

No caso sob julgamento, o recorrente foi intimado em 23/11/93 (fls. 01) e o último ato escrito é de 11/02/94. A contagem do prazo se faz a partir de 14/02/94, esgotando-se em 23/02/94, inclusive. A partir do dia seguinte, iniciou-se a contagem do prazo de sessenta dias para que o fisco fizesse o lançamento ou praticasse qualquer outro ato escrito que indicasse o prosseguimento dos trabalhos. Esse prazo esgotou-se em 24/04/94, e o lançamento se em 29/09/94, quando o contribuinte já teria readquirido a espontaneidade.

Esgotado o prazo para prestar os necessários esclarecimentos, o fisco poderia mover-se e não o fez.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Necessário se faz esclarecer que o imposto do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) calcula-se mediante a aplicação da tabela progressiva mensal, sobre o valor total percebido no mês, observado o valor do rendimento bruto relativo a cada espécie. Na determinação da base de cálculo do imposto poderão ser efetuadas as deduções permitidas. Como recorrente recebeu, de pessoas físicas, conforme consta em sua DIRPF às fls. 262, o valor de Cr\$ 33.000.000,00, em setembro e outubro de 1990, indiscutivelmente, deveria ter calculado o imposto e recolhido sob a forma de “carnê-leão”.

Porém, da análise dos autos constata-se que o recorrente incluiu os rendimentos recebidos de pessoas físicas, no valor de Cr\$ 33.000.000,00, em sua declaração de rendimentos retificadora e recolheu, de forma parcial, o imposto e seus acréscimos legais, encerrando aí a discussão quanto ao imposto devido a título de recolhimento obrigatório, pois o “carnê-leão” representa uma simples antecipação do imposto a ser calculado na declaração de rendimentos, porém não encerra a discussão sobre a aplicabilidade da multa de ofício e dos juros de mora.

Quanto a multa de lançamento de ofício, equivalente a 50%, prevista no artigo 728, inciso II do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, entendo que a mesma é inaplicável no caso em questão, pois o recorrente já havia sanado o ilícito fiscal incluindo em sua declaração de rendimentos pessoa física retificadora o valor não antecipado e pago o imposto correspondente, antes da formalização do lançamento do crédito tributário, através do Auto de Infração.

Quanto aos juros de mora, indiscutivelmente, são devidos relativo ao período compreendido entre a data do vencimento e o pagamento do imposto de renda apurado na declaração de rendimentos retificadora, pois, sem margem de dúvidas, o pagamento do tributo fora do prazo causa dano ao Erário Público, danos estes que somente se recuperam com a exigência da punibilidade prevista em lei. Assim caso não fosse exigido nenhuma punibilidade, abrir-se-ia precedente inescrupuloso, tendo em vista que, na hipótese, o imposto somente foi recolhido 4(quatro) anos após.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18

ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Entendo que a imputação proporcional de pagamentos utilizado no presente processo, que apesar de ser uma técnica de cálculo a ser aplicada após a constatação do recolhimento de tributo a menor que o devido, procedimento este previsto no artigo 163 do Código Tributário Nacional, é inaplicável no caso em questão, por se tratar de antecipação do imposto anual.

Assim, para encerrar esta questão, o recorrente fica na posição de quem apresentou espontaneamente declaração retificadora, estando tão somente sujeita à multa de mora por atraso nas quotas do imposto de renda e os juros de mora (inclusive a TRD no período de 01/08/91 a 02/01/92), não assim à multa de lançamento de ofício.

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

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto” “saldo negativo mensal” cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte. A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acréscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

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

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**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

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

A questão em exame impõe ao intérprete a necessidade preliminar de enquadrar a norma a ser interpretada no ramo do direito positivo em que está inserida.

Com efeito, quando o Código Tributário Nacional, em seu art. 108, se referiu à interpretação e integração da legislação tributária o fez de forma a não autorizar o intérprete na escolha indiscriminada dos vários métodos de hermenêutica à sua disposição, mas, ao contrário, lhe impôs uma rígida hierarquia de regras.

A primeira delas, a analogia, a doutrina tem como pacífico que sua aplicação decorre da seguinte operação mental: (Washington de Barros Monteiro - Curso de Direito Civil - Parte Geral - 11ª Edição - Editora Saraiva - pag. 44)

“De determinada norma, que regula certa situação, parte o intérprete para outra regra, ainda mais genérica, que compreenda não só a situação especificamente prevista, como também a não prevista.”

Entretanto, para que se permita o recurso à analogia é preciso que o fato considerado não tenha sido especificamente objetivado pelo legislador, o que vale por dizer, que a fato não previsto se adotará norma que regule situação semelhante.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Por outro lado, há que se considerar o caráter de exceção implícito na norma em exame, e, neste caso, é pertinente e relevante a advertência de Washington de Barros Monteiro, que citando Andrea Torrente, acrescentou:

“... as normas de exceção são disciplinadas pelas de caráter geral, inexistindo, pois, motivo que justifique o apelo a analogia, que pressupõe não esteja contemplado em lei alguma o caso a decidir.”

A segunda regra, caso a lei não forneça elementos suficientes para a construção analógica, implica em fazer com que o intérprete venha a se socorrer dos princípios gerais de direito tributário, o que vale dizer, pesquisar noutras leis tributárias, de caráter geral, que integram o sistema fiscal do país.

Feitos estes esclarecimentos iniciais, cabe afirmar que a expressão “Omissão de Rendimentos” deve ser interpretada à luz do direito positivo fiscal, e, sobre este prisma, será considerado omitido todo o rendimento não oferecido à tributação.

Todavia, se da análise das leis de regência (Leis nºs 7.713/88, 8.134/90 e 8.021/90) não impõe esta conclusão, com suficiente clareza, a ponto de acomodar o intérprete no limite de seus comandos.

Neste caso, cabe o concurso de outras normas de caráter geral, trilhando os passos autorizados pelo CTN, com o objetivo de extrair o verdadeiro alcance da expressão “Omissão de Rendimentos”.

A questão poderia ser resolvida, se fosse o caso, quando recorre o intérprete ao disposto no art. 676, inciso III do RIR/80 que, ao normatizar o lançamento de ofício, estabelece que esse procedimento será adotado quando a declaração do contribuinte for inexata, considerando-se como tal, a que contiver ou omitir qualquer elemento que implique em redução do imposto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Ora, se o contribuinte não declarou os rendimentos cabe considerá-los como omitidos, pois a omissão sempre deverá ser entendida, sob o ponto de vista fiscal, como todo e qualquer procedimento que implique em não se praticar ato que a lei determine seja praticado.

Finalmente, há de se considerar o caráter excepcionalizante da norma em exame e, neste caso, deve-se sempre estar atento para o princípio de hermenêutica que orienta no sentido da prevalência, entre as normas que excepcionalizam, do objetivo sobre o subjetivo. Assim, não cabe ao intérprete distinguir, onde a lei não fez distinção, nem, tão pouco, interpretar os seus comandos com base em aspectos subjetivos sob a justificativa que esta era a intenção do legislador.

Portanto, o que deve prevalecer é a vontade do sistema em que a norma está inserida e não a vontade do intérprete.

Diz as normas legais que regem o assunto:

“Lei nº 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Lei nº 8.134/90:

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

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

.....
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 nº 7.713, de 1988:

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

.....
Lei nº 8.021/90:

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

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

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

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

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 tributada no mês em que for apurada.

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

Em que pese o esforço do recorrente o seu apelo de querer que seja considerado pura e simplesmente apuração mensal de acréscimo patrimonial deve ser desconsiderado, não tendo qualquer validade os argumentos invocados, pois o lançamento é sobre omissão de rendimentos apurados através do fluxo financeiro do contribuinte.

Assim como, também, não tem validade o argumento de que os financiamentos rurais não foram considerados como recursos (receitas). Simples equívoco, pois consta, claramente, nos demonstrativos de fls. 271, 276 e 281 que os mesmos estão inclusos no "Demonstrativo dos Recursos".

Da mesma forma não posso concordar com o argumento de que não foram utilizados os saldos positivos mensais, já que o levantamento tomou todos os saldos iniciais e finais das contas bancárias do recorrente em cada mês, ou seja, todos os recursos que sobraram em um determinado mês, com comprovação de sua existência real, foram considerados para acobertar dispêndios do mês seguinte.

Todavia o dever do ofício nos arrasta, no sentido de que se restabeleça a justiça fiscal quanto aos financiamentos da atividade rural com aplicação em finalidades específicas, em cujas cédulas rurais pignoratícias possuem cláusula de participação de recursos próprios, cujos valores foram incluídos como despesas da atividade rural por mera presunção de que estes recursos foram efetivamente aplicados juntamente com os financiamentos obtidos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Como se observa dos autos, parte da questão está centrada em se determinar se os recursos provindos de empréstimos rurais específicos devem ser considerados aplicados no mês do recebimento, independentemente, de os dispêndios realizados naquele mês superarem ou não o financiamento obtido, ou seja, se deve ser considerado como aplicado em dispêndios da atividade rural, no mínimo, a importância equivalente ao empréstimo/financiamento rural obtido.

Em princípio, é óbvio que não, pois é notório que quando os financiamentos agrícolas são liberados, a sua aplicação no plantio não se dá de forma imediata. Normalmente, até que chegue a época do plantio, este numerário pode ser aplicado no mercado financeiro ou utilizado na aquisição de outros bens. Razão pela qual concordo com o recorrente que a premissa de que os recursos captados são imediatamente aplicados no plantio não corresponde com a realidade, pois quando o financiamento agrícola é liberado deve-se aguardar a época apropriada para o plantio.

No caso em discussão, o fisco ao elaborar os Demonstrativos de Recursos e Aplicações Mensais o fez com base em renda consumida, fazendo distinção entre receitas, investimentos, financiamentos, despesas, gastos e aplicações utilizados na atividade rural das demais atividades, conforme se verifica nos autos.

Tendo o levantamento fiscal se baseado na movimentação financeira do contribuinte, todos os efeitos financeiros que influíram nas receitas e nos desembolsos, devem ser considerados, sob pena de parcialidade do levantamento.

Se o financiamento para a atividade rural foi aplicado em épocas diferentes, porém considerado no resultado da atividade rural, as fontes de recursos empregados devem igualmente ser considerados. Esta adequação deve ser feita sob pena de influir no levantamento de desembolsos sem a correlata fonte de recursos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

Disso tudo conclui-se que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos, englobando a atividade rural, deve ser considerado o ingresso dos recursos provenientes de financiamentos agrícolas, bem como a sua efetiva aplicação, ou seja, deve ser considerado a totalidade das receitas, das despesas, dos investimentos, dos financiamentos, dos pagamentos de financiamentos, etc. Enfim, deve se considerar todos os ingressos e todos os dispêndios do período, porém, a parcela de participação com recursos próprios somente poderá ser considerada como aplicada se de fato houve o efetivo desembolso desses recursos por parte do tomador dos empréstimos. Não cabe aí a presunção de que esses recursos foram aplicados na mesma proporção dos empréstimos. Assim como, também não procede, a simples presunção que o empréstimo/financiamento recebido em um determinado mês foi, integralmente, aplicado, se não houve o efetivo dispêndio. Razão pela qual deve ser considerado aplicado naquele mês, somente, o equivalente a efetiva despesa realizada, passando o seu saldo para o mês seguinte e assim sucessivamente, conforme se demonstra abaixo:

MES/ANO	DESPESAS	FINANCIAMENTO	SALDO FINANCIAMENTO
OUT/90	81.977,00	1.012.399,00	930.422,00
NOV/90	936.493,00	3.544.876,00	3.538.805,00
DEZ/90	566.250,00	-0-	2.972.555,00
JAN/91	-0-	-0-	2.972.555,00
FEV/91	79.560,00	535.380,00	3.428.375,00
MAR/91	784.290,00	-0-	2.644.085,00
ABR/91	169.308,00	-0-	2.474.777,00
MAI/91	2.519.741,00	-0-	-0-
SET/91	6.815.103,00	10.661.850,00	3.846.747,00
OUT/91	10.438.969,00	5.815.500,00	-0-
NOV/91	1.750.664,00	21.701.800,00	19.951.136,00
DEZ/91	1.041.395,00	2.908.000,00	21.817.741,00
JAN/92	1.480.000,00	3.014.500,00	23.352.241,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

FEV/92	1.586.474,00	-0-	21.765.767,00
MAR/92	11.164.714,00	-0-	10.601.053,00
ABR/92	51.553.505,00	-0-	(40.952.452,00)
MAI/92	22.770.274,00	-0-	(63.722.726,00)
JUN/92	79.991.515,00	-0-	(143.714.241,00)
JUL/92	6.278.553,00	-0-	(149.992.794,00)
AGO/92	7.527.248,00	236.100.000,00	78.571.958,00
SET/92	75.262.016,00	-0-	3.317.942,00
OUT/92	79.228.343,00	-0-	(75.910.401,00)
NOV/92	46.948.448,00	-0-	(122.858.849,00)
DEZ/92	6.769.385,00	-0-	(129.628.234,00)

No caso do processo, caberia ao Fisco o ônus da prova de que houve de fato a aplicação integral dos financiamentos no mês da liberação, bem como da aplicação da parcela de recursos próprios, já que as cédulas rurais pignoratícias são meros indícios que deveria haver os desembolsos ali citados, porém, nos autos nada consta.

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há como aceitar a presunção que os recursos próprios foram aplicados, sem o lastro de prova do seu efetivo desembolso, bem como não há de se aceitar que o financiamento foi aplicado, integralmente, por presunção, na atividade rural, no mês da liberação, assim deve ser desconsiderado nos demonstrativos os valores de Cr\$ 61.662,90; Cr\$ 4.340.360,00 e Cr\$ 79.620.000,00, relativos, respectivamente, a fev/91, nov/91 e ago/92 (correspondente ao percentual do recorrente, fls. 287, ou seja, $205.543,00 \times 0,30 = 61.662,90$; $10.850.900 \times 0,40 = 4.340.360,00$ e $74.100.000 + 324.000.000 = 398.100.000 \times 0,20 = 79.620.000,00$), correspondentes aos recursos próprios, bem como os valores de Cr\$ 394.157,10; Cr\$ 3.846.747,00; Cr\$ 15.610.776,00; Cr\$ 1.866.605,00 e Cr\$ 150.819.357,00, relativos, respectivamente, a fev/91, set/91, nov/91, dez/91 e ago/92. Em consequência seja excluído da tributação as importâncias de Cr\$ 455.820,00; Cr\$



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 13924/000.175/94-18
ACÓRDÃO Nº. : 104-13.904

3.756.210,00; Cr\$ 15.701.043,00; Cr\$ 1.866.605,00; Cr\$ 116.646.313,00, correspondentes, respectivamente aos meses de fe/91, set/91, nov/91, dez/91 e ago/92.

Quanto a aplicação da TRD como substitutivo de juros de mora é entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que não cabe a exigência da TRD como juros de mora no período de fevereiro a julho de 1991, conforme a ementa do Acórdão nº CSRF/01.1.773, de 17 de outubro de 1994, adotado por unanimidade desta Quarta Câmara:

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

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso para: I) - que seja considerado como espontânea a retificação da declaração do imposto de renda exercício de 1991, ano-base de 1990 e em consequência seja desconsiderada a imputação proporcional de pagamentos e excluído da exigência fiscal, relativo aos rendimentos recebidos de pessoas físicas, o imposto e a multa de lançamento de ofício; II) - excluir da exigência fiscal as importâncias de Cr\$ 455.820,00; Cr\$ 3.756.210,00; Cr\$ 15.701.043,00; Cr\$ 1.866.605,00; Cr\$ 116.646.313,00, correspondentes, respectivamente aos meses de fe/91, set/91, nov/91, dez/91 e ago/92; e III) - excluir da exigência fiscal a incidência do encargo da TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 12 de novembro de 1996


NELSON MALLMANN