



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Recurso nº. : 15.528  
Matéria : IRPF - Exs: 1991 e 1992  
Recorrente : FRANCISCO ÂNGELO DE FRANCESCO FILHO  
Recorrida : DRJ em FORTALEZA - CE  
Sessão de : 08 de junho de 1999  
Acórdão nº. : 104-17.071

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

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FRANCISCO ÂNGELO DE FRANCESCO FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

FORMALIZADO EM: 16 JUL 1999

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071  
Recurso nº. : 15.528  
Recorrente : FRANCISCO ÂNGELO DE FRANCESCO FILHO

R E L A T Ó R I O

FRANCISCO ÂNGELO DE FRANCESCO FILHO, contribuinte inscrito no CPF/MF 119.705.703-00, residente e domiciliado na cidade de Fortaleza, Estado do Ceará, à Rua Nunes Valente, 171 - apto 702 - Bairro Aldeota, jurisdicionado à DRF em Fortaleza - CE, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 56/64, prolatada pela DRJ em Fortaleza - CE, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 68/79.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 04/03/96, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 04/10, com ciência, através de AR, em 15/03/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 132.149,14 UFIR (Referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário ), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD no período de 22/07/91 a 02/01/92 como juros de mora; da multa de lançamento de ofício de 50%, para fatos geradores em jul/91 e de 100% para fatos geradores a partir de set/91 e dos juros de mora de no mínimo de 1% ao mês, excluído o período de incidência do encargo da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios 1991 e 1992, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 e 1991.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se as seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

**1 - RENDIMENTOS COM VINCULO EMPREGATÍCIO:** Omissão de rendimentos provenientes de prolabore recebidos da pessoa jurídica De Francesco Calçados Ltda., declarados a menor, conforme declarações de imposto de renda pessoa física. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90.

**2 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO:** Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos e 8º da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 4º da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º ao 6º da Lei n.º 8.383/91 e artigo 6º e parágrafos da Lei n.º 8.021/90.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 12/04/96, a sua peça impugnatória de fls. 40/45, instruída pelos documentos de fls. 49/51 solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a insubsistência do item n.º 02 do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que é parte não contestada do lançamento aquela de que trata o item I do auto de infração, Rendimentos Trabalho com Vínculo Empregatício\*, com tributação no valor original de 12,94 UFIR, a ser pago com acréscimo de multa de 50% e juros de mora;

- que o contribuinte já efetuou o pagamento exigido, conforme prova o DARF anexo, e solicita que seja essa parcela de exação excluída do processo, sendo o restante contestado com os motivos apresentados a seguir;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

- que desde logo, vê-se que o acréscimo patrimonial a descoberto, indicado pela fiscalização, não é o acréscimo patrimonial a descoberto de que trata a legislação do imposto de renda;

- que trata-se de simples manipulação de números que objetiva forçar uma diferença negativa mensal entre os recursos declarados de cada mês com as aplicações do mesmo mês;

- que nessa esdrúxula apuração, foram alvo apenas os meses que poderiam apresentar falta de recursos. Não foram considerados os recursos percebidos nos meses anteriores a agosto de 1991;

- que na apuração do chamado acréscimo patrimonial e na tributação forçada de tal acréscimo os autuantes fizeram presunção que se arrima em raciocínio incomum, muito fora do natural: que os saldos de recursos dos meses anteriores teriam sido forçosamente consumidos; que as faltas de recursos em cada mês seriam rendimentos omitidos;

- que a discrepância construída pela fiscalização, na análise isolada dos meses de agosto, setembro e outubro, resultou de não serem considerados os recursos recebidos nesses meses, relativos à doação recebida, mencionada na declaração de bens;

- que basta considerar o fato de que a doação recebida foi feita em parcelas, ao longo do ano, como declara o próprio doador, em documento anexo. Parece que a fiscalização estribou-se em um recibo firmado pelo próprio contribuinte, datado de dezembro de 1991, relativo ao recebimento da doação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

- que esse recibo, que não faz nenhuma prova, foi firmado com data de dezembro pelo fato de que, sendo anual a declaração de bens, não viu o contribuinte a necessidade de precisar as datas de cada recebimento, as quais não podem ser lembradas com exatidão, nem pelo doador nem pelo donatário, que, por serem irmãos, se socorrem mutuamente, de quando em quando, sem desconfianças. A declaração do doador, acima referida, desfaz o engano.

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

- que com base na sistemática de apuração mensal do imposto, em vigor a partir de 01/01/89, por força da Lei n.º 7.713/88, a autoridade administrativa procurou quantificar os recursos disponíveis em cada mês do ano-base de 1991, com o propósito de verificar a efetividade da tributação sobre os aportes percebidos pelo contribuinte. Desta forma, a fim de ser obtido o montante efetivamente percebido pelo contribuinte, comparou-se os recursos financeiros informados por este, com as aplicações realizadas. Deste cotejamento (recursos - aplicações) apurou-se "saldos negativos" nos meses de ago/91, set/91 e out/91;

- que nos meses em que foram apurados "saldos negativos" realizou-se a tributação por rendimentos omitidos, haja vista o acréscimo patrimonial apurado e não tributado na Declaração de Ajuste relativa ao exercício de 1992;

- que funda-se em base legal a tributação decorrente da falta de comprovação da origem dos recursos na formação do patrimônio, restando caracterizada a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51

Acórdão nº. : 104-17.071

omissão de rendimentos apurada em decorrência de acréscimo patrimonial não justificado, devendo o montante deste ser apurado no mês da ocorrência da "variação negativa";

- que, por outro lado, resta assentado o entendimento de que a apuração do acréscimo patrimonial só é possível mediante o confronto entre bens, direitos e ônus existentes no último dia do período de apuração anterior, com aquele do período sob exame;

- que como a obrigatoriedade de apresentação da declaração de rendimentos, bens e dívidas continuou a ser anual, não há como se presumir que a sobre de disponibilidade de um mês do ano-base tenha sido totalmente consumida;

- que conclui-se, portanto, que, inexistindo a obrigatoriedade de informar os bens ou saldos de dívidas no final de cada período mensal, há que se considerar as sobras de disponibilidades de recursos no mês, no mês subseqüente, independente de prévia comprovação pelo contribuinte, desde que dentro do mesmo ano-calendário;

- que neste aspecto são procedentes as alegações do contribuinte quanto à utilização de "saldos positivos" de um mês para justificar a variação patrimonial em meses subseqüentes, desde que, no entanto, estes se refiram a um mesmo ano-calendário;

- que quanto à argüição sobre a sua situação patrimonial em 31/12/91, saliente-se que tal fato, a partir da Lei n.º 7.713/88, a qual introduziu a sistemática de apuração mensal do imposto de renda das pessoas físicas, não traz relevância para o deslinde do presente litígio. Com efeito, cabe ao contribuinte comprovar a disponibilidade econômica no mês da efetivação das aplicações, podendo este inclusive provar, com documentação hábil e idônea e coincidente em datas, a existência de saldos dos anos anteriores, os quais foram utilizados nos acréscimos patrimoniais apurados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

- que com relação ao argumento da defesa de que a doação no valor de Cr\$ 120.000.000,00 considerada como efetivada em dezembro de 1991, de acordo com o recibo de fls. 18, firmado pelo próprio contribuinte, foi realizada parceladamente, ao longo do ano, é de se esclarecer, por oportuno, que, em se tratando de acréscimo patrimonial, a matéria é meramente de prova, não bastando meras alegações, e essas não foram provadas pelo contribuinte;

- que se houve pagamentos parcelados relativos à doação efetuada pelo Sr. Vicente Brasil De Francesco, durante o ano-base, deveria o impugnante acostar aos autos elementos de convicção suficientes para descharacterizar o documento de fls. 18, tais como extratos bancários, o que não ocorreu;

- que ademais, não é razoável se aceitar que os únicos documentos que o contribuinte dispõe para comprovar suas transações financeiras com seu irmão, sempre, se referem a simples recibos e declarações, os quais não fazem prova irrefutável dos fatos perante terceiros, haja vista que, pelo interesse mútuo de ambos, podem ser firmados, tendo seu teor modificado, a qualquer tempo;

- que também, observa-se pelo demonstrativo de fls. 09 que o imposto de renda devido foi calculado com base em "Rendimentos Sujeitos a Recolhimento Mensal Obrigatório (Carnê-leão)". Ocorre que, conforme Instrução Normativa SRF n.º 046/97, no caso de apuração de imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (Carnê-leão) não pago, quando corresponder a rendimentos recebidos até 31/12/96, 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

- que outrrossim, em face do artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, c/c os artigos 106, inciso I alínea "c", 145, inciso III e 149, inciso I, todos da Lei n.º 5.172/66, e do Ato Declaratório (Normativo) COSIT n.º 01/97, aplica-se retroativamente a lei primeira retrocitada, por ser mais benigna ao sujeito passivo, no que se refere à cominação de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Em decorrência disto, a multa de ofício, aplicada no percentual de 100% deve ser alterada para o percentual de 75%.

A ementa que consubstancia a decisão da autoridade de 1º grau é a seguinte:

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA**

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

- São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelo rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

- O saldo da disponibilidade de um mês pode ser aproveitado no mês subsequente, dentro do mesmo ano-calendário, para fins de apuração de rendimentos omitidos no mês, visto que inexiste base legal para presumir-se o consumo de renda, uma vez que não há obrigatoriedade de apresentação de declaração de bens e dívidas mensal.

**Lançamento de Ofício do Imposto Devido Sobre Rendimentos Sujeitos ao Recolhimento Mensal - Carnê-leão.**

Conforme entendimento traduzido na Instrução Normativa SRF n.º 046, de 13/05/97, no caso de apuração de imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, quando correspondente a rendimentos recebidos até 31/12/1996 e não informados na declaração de rendimentos, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - APLICAÇÃO RETROATIVA DA  
MULTA MENOS GRAVOSA**

A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 27.12.96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c" do Código Tributário Nacional - CTN.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE ”**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 17/12/97, conforme Termo constante às folhas 65/67, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (14/01/98), o recurso voluntário de fls. 68/79, instruído pelo documento de fls. 80, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expandidas na fase impugnatória.

Consta às fls. 88/90 a concessão de medida liminar em Mandado de Segurança para que o autuado possa apresentar recurso ao Conselho de Contribuintes sem o depósito judicial prévio de 30% do crédito tributário lançado.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos constata-se que a matéria lançada tem suporte em "acréscimos patrimoniais a descoberto", ou seja, foi considerando omissão de rendimentos a insuficiência de recursos para fazer frente as aplicações, cuja origem não tenha sido satisfatoriamente esclarecida, nem comprovada tratar-se de importâncias já oferecidas à tributação ou que sejam não tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte.

Quanto a discussão em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de fluxo de caixa, tem-se 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. Como se vê, o fato que resta a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

Sobre este "acríscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acríscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acríscimo 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 acríscimo na situação patrimonial constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada como acríscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acríscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

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

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

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

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

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

**Lei n.º 7.713/88:**

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

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

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

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

**Lei n.º 8.134/90:**

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

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

---

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:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

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.

Quanto a matéria de mérito, propriamente dito, o suplicante alega em linhas gerais que os "saldos negativos" apurados pela fiscalização somente foram possíveis tendo em vista a desconsideração da doação que recebeu de seu irmão no valor de Cr\$ 120.000.000,00.

Ora, como já escreveu a autoridade singular em suas razões de decidir:

"que com relação ao argumento da defesa de que a doação no valor de Cr\$ 120.000.000,00 considerada como efetivada em dezembro de 1991, de acordo com o recibo de fls. 18, firmado pelo próprio contribuinte, foi realizada parceladamente, ao longo do ano, é de se esclarecer, por oportuno, que, em se tratando de acréscimo patrimonial, a matéria é meramente de prova, não bastando meras alegações, e essas não foram provadas pelo contribuinte;

- que se houve pagamentos parcelados relativos à doação efetuada pelo Sr. Vicente Brasil De Francesco, durante o ano-base, deveria o impugnante acostar aos autos elementos de convicção suficientes para descharacterizar o documento de fls. 18, tais como extratos bancários, o que não ocorreu;

- que ademais, não é razoável se aceitar que os únicos documentos que o contribuinte dispõe para comprovar suas transações financeiras com seu irmão, sempre, se referem a simples recibos e declarações, os quais não fazem prova irrefutável dos fatos perante terceiros, haja vista que, pelo interesse mútuo de ambos, podem ser firmados, tendo seu teor modificado, a qualquer tempo."

Importante é verificar que os fatos ensejadores da ação fiscal foram devidamente descritos pelo autuante, assim como a razão legal pela qual entendeu as infrações cometidas pelo recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

Imune de dúvida de que os fatos devem prevalecer na forma como foram indicados no auto de infração, já que o levantamento foi realizado através do "fluxo de caixa" do autuado, onde foram consideradas as entradas e saídas devidamente comprovadas, cabendo ao suplicante o ônus da prova em contrário, não sendo passível de aceitação, meras alegações, sem o lastro probante, de que o fato aconteceu durante a época desejada, ou seja que a doação aconteceu "provavelmente a partir de agosto".

Ademais, aceitar os argumentos do suplicante de que os Cr\$ 120.000.000,00 foram realmente desembolsados a partir de agosto, sem ter a certeza absoluta, por falta de provas do seu efetivo recebimento, levaria, em contra partida, ter que aceitar que os Cr\$ 148.000.000,00 emprestados ao seu genitor Francisco Ângelo de Francesco, ocorreram da mesma forma, o que anularia os argumentos apresentados de que os saldos negativos tiveram origem na falta de consideração do valor recebido como doação.

Ora, a eficácia do direito depende sempre da prova dos fatos que lhe servem de base e não é apenas o uso da forma pela própria forma, a dar vestimenta externa aos fatos, que vai assegurar aquela eficácia.

Assim, são oportunas algumas considerações a propósito da interpretação das leis, especialmente no campo do Direito Tributário:

"Ensina FRANCISCO FERRARA, in "Ensaio Sobre a Teoria de Interpretação das Leis" - Studiu, Coimbra, 1978 , 3<sup>a</sup> Ed. pág. 26:

"... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."

Ensina, ainda, que "Assim, não há dúvida que as palavras da lei podem comportar, e em regra comportam, diversos pensamentos. Mas nem todos têm, sob este ponto de vista, a mesma legitimidade. Um deles representará a significação natural, imediata, espontânea dos dizeres legais; outro uma significação artifiosa ou reservada. Um deles encontrará no teor verbal da lei uma expressão perfeitamente adequada; outro uma notação vaga, tosca, infeliz. Um deles sente-se como que à sua vontade dentro do texto legal; outro só lá se agüenta com certo mal estar."

CARLOS MAXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÉUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO', Forense, 1981, 9<sup>a</sup> ed. pags. 165/166, preleciona:

"Prefere-se o sentido conducente ao resultado mais razoável, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave.

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o consequente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor consequência para a coletividade.

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de resultado eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócuia, ou este juridicamente nulo."

---

"Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futura da comunidade."

Desta forma, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exeqüível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Assim, para confirmar o recebimento da doação deveria apresentar algum lastro probante do seu efetivo recebimento, neste sentido o recurso voluntário não aduz qualquer argumento novo que modifique as razões da decisão recorrida.

Entendo que as provas apresentadas pelo suplicante são, por demais, frágeis, não está lastreado de nenhuma prova cabal que o mesmo corresponda a verdade dos fatos.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez.

No Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a conseqüência é a anulabilidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10380.002498/96-51  
Acórdão nº. : 104-17.071

do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-offício do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

A Fazenda Nacional, representante legítimo da União, tem o poder de impor normas que visem a impedir a manipulação de bens ou valores que repercutam redutivamente nos resultados da cobrança de tributos.

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, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere à apuração do "fluxo de caixa".

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 08 de junho de 1999

  
NELSON MALLMANN