



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Recurso nº. : 139.481  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1993 e 1994  
Recorrente : FERNANDO ANDRADE DE LIMA SOUTO  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA  
Sessão de : 22 de fevereiro de 2006  
Acórdão nº. : 104-21.394

**GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - RENDA PRESUMIDA - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL** - O fluxo financeiro de rendimentos e de despesas/aplicações ("fluxo de caixa"), a partir de 1º de janeiro de 1989, deve ser apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. Caracteriza omissão de rendimentos a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

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

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

**PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA** - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

Recurso negado.

*gj*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FERNANDO ANDRADE DE LIMA SOUTO.

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.

*Maria Helena Cotta Cardozo*  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

*Nelson Mallmann*  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

Recurso nº. : 139.481  
Recorrente : FERNANDO ANDRADE DE LIMA SOUTO

R E L A T Ó R I O

FERNANDO ANDRADE DE LIMA SOUTO, contribuinte inscrito no CPF/MF 467.970.767-49, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Rua Jornalista Carlos Rizzini, nº 84 - Bairro Jacarepaguá, jurisdicionado a Delegacia de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 306/313, prolatada pela Terceira Turma da DRJ em Salvador - BA, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 333/337.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 01/07/97, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 01/09), com ciência em 01/07/97, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 54.928,35 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acréscidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1993 e 1994, correspondente, respectivamente, aos anos-calendário de 1992 e 1993.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora constatou omissão de rendimentos tendo em vista variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme demonstrado no Termo de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

Constatação Fiscal e Demonstrativo de Apuração de Acréscimo Patrimonial em anexo, parte integrante do presente Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº. 8.134, de 1990; artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.383, de 1991.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Constatação Fiscal, entre outros, os seguintes aspectos:

- que no curso de fiscalização do contribuinte e examinando as declarações de rendimentos dos exercícios de 1993 e 1994, anos-calendário 1992 e 1993, em conjunto com as informações prestadas pelo próprio, depois de intimado, e com os lançamentos contidos nos extratos bancários encaminhados a esta fiscalização pela Procuradoria da República, constatei mediante a análise da evolução de seu patrimônio, acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos declarados;

- que se evidenciou assim a omissão de rendimentos nos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 1992, bem como nos meses de março, maio, junho, setembro e dezembro de 1993, conforme demonstrado nos quadros de números 1, 2, 3 e 4, anexos a este termo.

Em sua peça impugnatória de fls. 296/300 apresentada, tempestivamente, em 31/07/97, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a luz da legislação vigente a época não se pode admitir apuração mensal para verificação de acréscimos patrimoniais. Processada a apuração de forma anual

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

insubsistem os números indicativos de patrimônio a descoberto na autuação, portanto não deve prevalecer o lançamento para cobrança pretendida no ano calendário de 1992;

- que vale ressaltar que os créditos tributários relativos ao ano calendário de 1993, encontram-se respaldados em fatos equivocados, carecendo de reparos os demonstrativos que foram elaborados com a finalidade de sustentação da cobrança, pois neles não estão computados valores referentes à venda de imóveis, saldos positivos das disponibilidades de um mês para o subseqüente, bem assim as receitas financeiras, aplicações respectivos resgates que apesar de demonstrados no quadro "4" deixaram integrar as citadas peças como recursos;

- que considerando a impossibilidade de apuração mensal de patrimônio no ano calendário de 1992 e equívocos registrados nos demonstrativos elaborados com esta finalidade para o ano calendário de 1993, pede revisão dos cálculos do lançamento, objetivando a exclusão de todo crédito tributário apurado indevidamente no primeiro dos períodos mencionados e ainda das parcelas apontadas como valores patrimoniais a descoberto no último período, salvo nos meses de junho de 1993 e dezembro de 1993.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a Terceira Turma da DRJ em Salvador - BA, conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário lançado, com base nas seguintes considerações:

- que a legislação não deixa dúvida quanto ao fato gerador e quanto ao dever de apurar, mensalmente, os rendimentos auferidos e/ou omitidos a partir de 1º de janeiro de 1989. Portanto, o fisco não apenas está autorizado, mas também obrigado a levantar mensalmente as mutações patrimoniais para verificar a possível ocorrência de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

omissão de rendimentos, sob pena, se assim não proceder, ferir as disposições contidas na legislação de regência;

- que, assim, se em um determinado mês os valores dos dispêndios superam os recursos disponíveis no mês, cabe a presunção de omissão de rendimentos no mês correspondente. Isto nada mais é senão o disciplinamento legal previsto na norma tributária;

- que, em relação a 1993, examinando os Demonstrativos de Apuração de Acréscimo Patrimonial, constata-se, como alegou o impugnante, que a autuação relacionou, como recursos, os valores da alienação de imóveis nos meses de setembro e dezembro, com valores de Cr\$ 1.003.505,70 e Cr\$ 6.355.536,10, respectivamente, contudo não os somou no quadro de fl. 18;

- que a fiscalização, conforme quadro 4, fl. 21, não considerou nas aplicações financeiras, conta-corrente Banerj, como recursos, o excesso de resgates sobre as aplicações, totalizando Cr\$ 42.535.720,69, que deve ser considerado como origens do mês de abril;

- que neste mesmo quadro 4, fl. 22, em aplicações financeiras, no mês de julho aparece o valor líquido de Cr\$ 53.680.730,38, quando transportado para o quadro à fl. 17, aparece o valor de Cr\$ 81.680.730,38;

- que no que diz respeito à não compensação dos saldos, é pertinente a argumentação da impugnante, pois, o saldo positivo apurado em meses antecedentes, dentro do ano-base, deve ser transportado para o período seguinte, uma vez que inexiste norma legal que obrigue o contribuinte a declarar, mensalmente, as sobras de recursos entre os meses de um mesmo ano-calendário;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

- que são tributáveis os acréscimos patrimoniais não justificados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, incidindo o imposto sobre a renda omitida;
- que, contudo, deve ser observado o teor da Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, estabelecendo que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, se correspondente a rendimentos recebidos até 31 de dezembro de 1996, quando não informados na declaração de rendimentos, serão computados na determinação da base de cálculo do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão de Primeira Instância são as seguintes:

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

Ano-calendário: 1992 e 1993

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os acréscimos patrimoniais não justificados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, incidindo o imposto sobre a omissão apurada.

#### CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO

Os rendimentos omitidos sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), não informados na declaração de rendimentos, devem ser computados apenas na base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante, se houver, com o acréscimo da multa e juros de mora, calculados sobre a totalidade ou diferença do imposto.

"Lançamento Procedente em Parte."

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/05/03, conforme Termo constante às fls. 322/324, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (09/06/03), o recurso voluntário de fls. 332/337, no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que se verifica no demonstrativo levantado pelo fisco as fls. 18 do processo, referente ao período base de 1994/1993, bem assim na retificação processada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento às fls. 300 do mesmo feito, que não foram computados como recursos os resgates de aplicações financeiras ocorridos nos meses de agosto e novembro do Ano-calendário de 1993 totalizados em CR\$ 202.387,81 e CR\$ 218.000,00;
- que os acréscimos destas importâncias aos recursos implicam obviamente na redução da quantia apontada em dezembro do citado ano-calendário como aumento patrimonial sem comprovação.

Consta às fls. 340 o DARF comprovando o recolhimento do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei nº. 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº. 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº. 9.528, de 1997.

É o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Inicialmente, é de esclarecer que o litígio nesta fase recursal se prende tão-somente sobre a discussão de omissão de rendimentos, apurados através de fluxo financeiro de forma mensal ("acréscimo patrimonial a descoberto").

Desta forma, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara se resume, como ficou consignado no Relatório, à "Acréscimo Patrimonial a Descoberto", apurado de forma mensal através do Demonstrativo de Origens e Aplicações.

Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - fluxo financeiro ("fluxo de caixa"), que o contribuinte apresentava, em determinados meses dos anos-calendário de 1992 e 1993, saldo negativo, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos, bem como omissão de ganho de capital na alienação de bens.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

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

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à 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 constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acréscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acréscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo "acréscimo patrimonial". Portanto, não pode ser tratada como simples acréscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto apurado na declaração anual de ajuste.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei nº. 7.713, de 1988:

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 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 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 que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no artigo 11.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

...

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, de 1990:

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

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

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

Como se depreende da legislação, anteriormente, citada o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, já que com a edição da Lei nº. 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

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

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

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

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

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

É certo que a Lei nº. 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação com base nessa apuração, o que vale dizer, seu fato gerador era mensal, regra que teve vigência plena, somente, no ano de 1989.

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação do da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

Desse modo, o imposto devido, a partir do período-base de 1990, passou a ser determinado mediante a aplicação da tabela progressiva sobre a base de cálculo apurada com a inclusão de todos os rendimentos de que trata o art. 10 da Lei nº. 8.134, de 1990, e o saldo a pagar ou a restituir, mediante a dedução do imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte pessoa física, mensalmente, quando auferisse rendimentos de outras pessoas físicas.

Relevante observar, que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei nº. 7.713, de 1988, que introduziu na legislação do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de bases correntes.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF nº. 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 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

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

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

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

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos.

Assim, não há dúvidas que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais. Entretanto, se faz necessário algumas considerações específicas quanto à matéria de prova, já que o suplicante entende que no demonstrativo levantado pelo fisco as fls. 18 do processo, referente ao período base de 1994/1993, bem assim na retificação

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

processada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento às fls. 300 do mesmo feito que não foram computados como recursos os resgates de aplicações financeiras, ocorrido nos meses de agosto e novembro do Ano-calendário de 1993 totalizados em CR\$ 202.387,81 e CR\$ 218.000,00.

Ora, cabe ao suplicante comprovar com documentação hábil e idônea que os valores foram resgatados de forma definitiva, já que o demonstrativo apenas informa que estes valores foram aplicados. Nada se comprovou a este respeito, a não ser simples alegações. Sendo que a alegação, desacompanhada de prova material irrefutável, de que a forma de repasse foi diferente não tem o condão de sobrepujar as provas contidas nos autos.

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal (exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

Não há, no processo administrativo tributário, disposições específicas quanto aos meios de prova admitidos, sendo de rigor, portanto, o uso subsidiário do Código de Processo Civil, que dispõe:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

"Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou defesa."

Da mera leitura deste dispositivo legal, depreende-se que no curso de um processo, judicial ou administrativo, todas as provas legais devem ser consideradas pelo julgador como elemento de formação de seu convencimento, visando à solução legal e justa da divergência entre as partes.

Assim, tendo em vista a mais renomada doutrina, assim como a iterativa jurisprudência administrativa e judicial a respeito da questão vê-se que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de recurso do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independentemente até mesmo do que foi alegado.

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

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

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

relativa (júris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

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

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pelo recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar argumentos, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

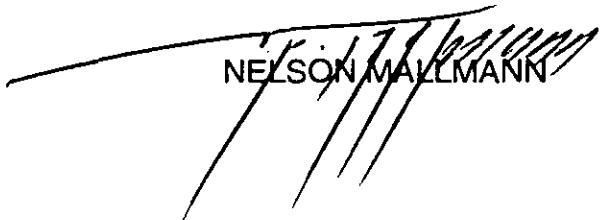
Processo nº. : 10768.014953/97-61  
Acórdão nº. : 104-21.394

próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal, persiste nesta fase recursal, pois o recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em provas, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído a totalidade do crédito tributário constituído.

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

Sala das Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2006

  
NELSON MALLMANN