



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Recurso nº. : 149.698
Matéria : IRPF - Ex(s): 2001 e 2002
Recorrente : ANTÔNIO APARECIDO FERREIRA
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 12 de setembro de 2007
Acórdão nº. : 104-22.597

RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PERÍODO DE APURAÇÃO - Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física, sendo que este resultado limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. Assim, cabível a apuração anual de omissão de rendimentos na atividade rural, principalmente quando for respeitada a limitação de vinte por cento da receita bruta, já que este tipo de apuração se adapta à própria natureza do fato gerador do imposto de renda da atividade rural, que é complexo e tem seu termo final em 31 de dezembro do ano-calendário.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA - O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, considerando-se todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).

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 que as considere como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - A alegação da existência de empréstimo realizado com terceiro, pessoa física ou jurídica, deve vir acompanhada de provas inequívocas do efetivo ingresso dos respectivos recursos. Inaceitável a alegação de empréstimo feita sem a necessária e indispensável comprovação da efetiva transferência.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

declarados, são objeto de prova por quem as invoca como justificativa de eventual aumento patrimonial. Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir presunção legal de omissão de rendimentos. 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.

GANHO DE CAPITAL - VENDA DE REBANHO BOVINO - O resultado positivo da venda de rebanho bovino, que permaneceu em poder do contribuinte por quarenta e nove dias, deve ser tributado como ganho de capital e não como rendimento da atividade rural.

GANHO DE CAPITAL - BENS E DIREITOS - ALIENAÇÃO A PRAZO - Na alienação a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e tributada na proporção das parcelas recebidas em cada mês.

Recurso negado.

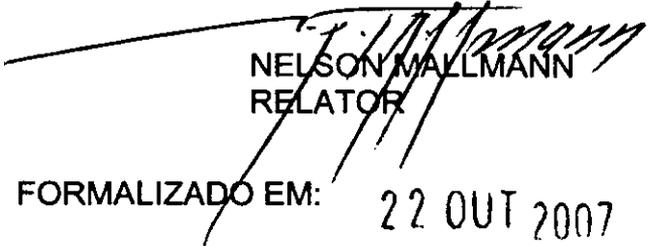
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ANTÔNIO APARECIDO FERREIRA**.

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
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, GUSTAVO LIAN HADDAD, ANTONIO LOPO MARTINEZ, RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado) e REMIS ALMEIDA ESTOL. Ausente justificadamente o Conselheiro MARCELO NEESER NOGUEIRA REIS. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

Recurso nº. : 149.698
Recorrente : ANTÔNIO APARECIDO FERREIRA

RELATÓRIO

ANTÔNIO APARECIDO FERREIRA, contribuinte inscrito no CPF/MF 465.262.858-72, com domicílio fiscal na cidade de Presidente Prudente, Estado de São Paulo, à Rua Barão do Rio Branco, nº. 109 - Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Presidente Prudente - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 961/979, prolatada pela Sétima Turma da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 990/999.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 07/04/05, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 926/934), com ciência através de AR em 18/04/05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 701.542,82 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75%; da multa de lançamento de ofício qualificada de 150% para a omissão de rendimentos da atividade rural e dos juros de mora, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 2001 e 2002, correspondentes, respectivamente, aos anos-calendário de 2000 e 2001.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL: Omissão de rendimentos provenientes de atividade rural, apuradas conforme descrito no item 06 do Termo de Verificação, anexo, que faz parte integrante e indissociável deste auto de infração.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

Infração capitulada nos artigos 1º ao 22, da Lei nº. 8.023, de 1990; artigos 9º e 17, da Lei nº. 9.250, de 1995; artigo 59 da Lei nº. 9.430, de 1996 e artigo 1º da Lei nº. 9.887, de 1999.

2 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme descrito nos itens 7.1 e 7.2 do Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante e indissociável deste auto de infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº. 8.134, de 1990 e artigo 1º da Lei nº. 9.887, de 1999.

3 - OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme descrito no item 5.2 do Termo de Verificação, anexo, que faz parte integrante e indissociável deste auto de infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº. 8.134, de 1990 e artigos 7º, 21 e 22, da Lei nº. 8.981, de 1995.

4 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE GANHOS DE CAPITAL: Falta de recolhimento do imposto incidente sobre os ganhos de capital, referente à alienação do imóvel rural Fazenda Fonte de Água Viva, conforme descrito no item 5.1 do Termo de Verificação, anexo, que faz parte integrante e indissociável deste auto de infração. Infração capitulada nos artigos 1º, 2º, 3º e §§, e 8º, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº. 8.134, de 1990; artigos 4º, 12, § 1º, 52, § 1º e 53, inciso V, da Lei nº. 8.383, de 1991; artigos 7º e 21, da Lei nº. 8.981, de 1995 e artigo 17 da Lei nº. 9.249, de 1995.

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, responsáveis pela constituição do crédito tributário, esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 889/925, entre outros, os seguintes aspectos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

- que da análise da cópia do inquérito policial que tramita na Polícia Federal de Presidente Prudente, sob o nº. 8-0007/03, instaurado contra Antonio Aparecido Ferreira e outros, encaminhado pela Delegacia de Polícia Federal em Presidente Prudente e também da documentação encaminhada pela Vara única de Brasilândia, no Estado do Mato Grosso do Sul, a esta Delegacia da Receita Federal, considerando-se os fatos ligados ao Sr. Antônio Aparecido Ferreira, encontramos indícios de possíveis irregularidades tributárias relativas à aquisição/alienação de um imóvel rural e quanto ao resultado tributável da atividade rural;

- que o contribuinte declarou na DIRPF 2001, ano-calendário 2000, a aquisição de um imóvel rural com 484,0 há de Flávio Fermo Decco pelo valor de R\$ 400.000,00. Declarou, também em sua DIRPF, ter tomado os seguintes empréstimos de pessoas físicas: Nilton Geraldo de Oliveira Portes R\$ 35.000,00; Cícero Pedro Ferreira R\$ 13.000,00; Sidnei Aparecido da Silva R\$ 85.000,00; José Y. Nishimoto R\$ 98.000,00; Norberto M. Nishimoto R\$ 80.000,00; Junior T. Nishimoto R\$ 22.000,00 e Adilson de Azevedo Escobar R\$ 40.000,00, num total de R\$ 373.000,00;

- que, quanto o ganho de capital na alienação do imóvel rural Fazenda Fonte de Água Viva, tem-se que consta da cópia do inquérito policial, encaminhado a nós pela polícia federal, uma escritura de compra e venda de um imóvel rural, adquirido por Antônio Aparecido de Flávio Fermo Decco Junior. O valor que constou na escritura, registrada no Segundo Tabelião de Notas da Comarca de Presidente Prudente foi de R\$ 200.000,00. É sobre esse valor que foi pago o imposto de transmissão no valor de R\$ 4.000,00. Existe, também, para a mesma transação, um "contrato particular de compra e venda" onde consta o valor da operação R\$ 400.000,00. Tal contrato é assinado por Antonio Aparecido Ferreira, Flávio Fermo Decco e esposa, com firmas reconhecidas em 20/09/00;

- que de acordo com as diligências realizadas junto ao Sr. Antônio Braz Zanatta a propriedade foi adquirida de Antônio Aparecido Ferreira em 16/04/01 por R\$

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

550.000,00, em 11 prestações de R\$ 50.000,00 cada, conforme consta da escritura de compra e venda lavrada na mesma data no Cartório do Primeiro Ofício de Notas e do Registro Civil das Pessoas Naturais, em Brasilândia, no estado de Mato Grosso do Sul;

- que consideramos como custo de aquisição o valor de R\$ 400.000,00, pagos quando da aquisição do imóvel de Flávio Fermo Decco Junior, conforme consta do contrato particular de compra e venda;

- que na DIRPF 2002 o contribuinte informou o resultado tributável da venda do imóvel. Não foram apresentados os Darfs dos pagamentos. O contribuinte informou que não houve ganho de capital por não ter recebido o restante da propriedade. Isto é um equívoco;

- que nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação, sobre o valor da parcela recebida, aplicando-se a alíquota de quinze por cento sobre o apurado;

- que estamos, exigindo, portanto, o imposto devido e não recolhido, conforme demonstrado acima, com os devidos acréscimos legais. Fica aqui a ressalva de que houve, a princípio, um ajuste entre Flávio Fermo Decco e Antonio Aparecido Ferreira quando da lavratura da escritura do imóvel rural Fazenda Fonte de Água Viva. Como o próprio Antônio declarou diversas vezes, o preço pago foi de R\$ 400.000,00. O fato também é confirmado por Adilson de Azevedo Escobar, seu procurador e genro, em declaração tomada a termo na Polícia Federal de Presidente Prudente. A escritura foi lavrada, conforme acordo entre as partes, por R\$ 200.000,00, havendo, portanto, redução da base de cálculo do imposto sobre a transmissão (ITBI), de competência municipal e do IR devido referente ao ganho de capital na alienação;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

- que, quanto o ganho de capital na venda de rebanho bovino - permanência de menos de 138 dias, tem-se que os valores de despesas informados nas DIRPF pelo contribuinte referem-se à compra de 565 vacas de cria solteiras de Flávio Fermo Decco Junior, conforme NF 6231996, em 23/10/00. As receitas referem-se à venda de 565 vacas de cria solteiras em 11/12/00 para Clodomiro Cruz Stabile, conforme NF 6400768. O resultado da operação foi tributado pelo contribuinte como rendimento da atividade rural em sua declaração de ajuste;

- que segundo o inciso II do artigo 4º da IN SRF 17/96 não se considera atividade rural a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos. No caso em questão o rebanho permaneceu em poder do contribuinte por 49 dias. Isso está claramente evidenciado, não deixando margem a dúvidas de que tal rendimento não deve ser tributado como rendimento da atividade rural. O resultado positivo da operação está sendo exigido, portanto, como ganho de capital, juntamente com os devidos acréscimos legais;

- que, quanto aos rendimentos omitidos da atividade rural, tem-se que o contribuinte adquiriu o imóvel rural denominado Fazenda Fonte de Água Viva, em 20/09/00, e iniciou a exploração da atividade rural, como se constata na DIRPF 2001. No ano-calendário de 2001 não há informação alguma de exploração da atividade rural. Durante a análise da cópia do processo encaminhado pela PF, verificamos a existência de notas-fiscais de produtor emitidas por Flávio Fermo Decco Junior tendo Antonio Aparecido Ferreira como destinatário dos animais;

- que evidenciado que houve exploração da atividade rural, solicitamos, no termo de início de fiscalização, a apresentação do livro-caixa da atividade rural. Não obtendo resposta do contribuinte, mesmo após várias reintimações, solicitamos, a SEFAZ-MS, informações sobre a movimentação do produtor rural Antônio Aparecido Ferreira;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

- que o contribuinte tentou ocultar, da receita Federal, rendimentos provenientes da movimentação de mais de 2.500 cabeças de gado bovino. Ocultou, da Receita Federal, receitas de R\$ 484.206,00. Quase meio milhão de reais. A Receita Federal somente toma conhecimento de que houve receitas da atividade rural após a denúncia da polícia federal da instauração de procedimento fiscal. Mesmo durante a ação fiscal recorremos a informações de terceiros para chegar a esses dados. O livro-caixa da atividade somente é escriturado em 2004, após o início da ação fiscal, demonstrando, evidenciando, que tais rendimentos estavam totalmente a margem da legalidade. Está evidente que não há que se falar em esquecimento, ou erro, por parte do declarante; não há como se esquecer de se inserir na declaração de imposto de renda, uma movimentação de rebanho bovino e financeira desse vulto. Para aqueles que não estão acostumados com atividade pecuária, somente para se ter idéia do que representa essa movimentação fisicamente, seriam necessários mais de 80 caminhões boiadeiros para o transporte rodoviário das compras e das vendas ao mesmo tempo. Está mais do que claro, quando o contribuinte declarou à Secretaria da Receita Federal, em sua DIRPF, rendimentos tributáveis de R\$ 11.645,00, o evidente intuito de evitar/dificultar o conhecimento, por parte da Administração Federal, dos rendimentos provenientes da venda de gado bovino, o que caracteriza, em tese, infração aos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137, de 1990 (crimes contra a ordem tributária);

- que, que quanto à evolução patrimonial, tem-se que de acordo com a declaração de imposto de renda exercício de 2001 de Antonio Aparecido Ferreira, que o mesmo não tinha rendimentos suficientes para justificar a aquisição do imóvel rural denominado fazenda Fonte de Água Viva, adquirido de Flávio Fermo Decco. Com os empréstimos tomados de pessoas físicas conforme aparece no quadro dívidas e ônus reais" o contribuinte se provê de recursos;

- que pelo que foi verificado Antônio Aparecido alegou ter tomado R\$ 673.000,00 em empréstimos no ano de 2000. Levando-se em consideração, também, os pagamentos desses empréstimos, foram movimentados, aproximadamente, R\$

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

1.300.000,00. Tudo movimentado em espécie, segundo declararam os financiadores e o financiado;

- que de todas as circularizações e intimações que foram feitas durante esta ação fiscal, não nos foi apresentado nenhum documento original, apesar da nossa insistência. Apesar do vultoso valor emprestado, superior em muito ao patrimônio declarado de Antônio Aparecido, não há reconhecimento de firmas nas assinaturas dos contratos, registro em cartório, assinatura de testemunhas, indicação de avalistas e nem são dados bens em garantia;

- que em momento algum, tanto nos atos dos empréstimos quanto nas quitações, se conseguiu comprovar a efetividade da entrega/recebimento dos recursos. E não só Antonio que não conseguiu comprovar a transferência dos recursos; nenhum dos financiadores dele o conseguem;

- que as cópias dos instrumentos particulares apresentados não são documentos públicos, mas, sim, particulares. Deles não constam sequer o reconhecimento de firma das assinaturas do mutuário e do mutuante e não consta, também, que eles tenham sido registrados no Registro de Títulos e Documentos o que, por óbvio, não lhes confere a natureza de documentos públicos, não surtindo, pois, efeitos em relação a terceiros;

- que, além disso, os contratos de mútuo não são hábeis ao que se propõem, pois, em se tratando de documentos particulares, podem ser elaborados a qualquer tempo pelos próprios interessados e nada comprovam relativamente à efetiva entrega de numerário. Como documentos particulares que são, os contratos de mútuo provam, apenas, que foram elaborados e assinados pelas partes contratantes, nada informando quanto à consecução do seu objeto, isto é, não comprovam que o seu objetivo foi atingido; ou seja, que tenha havido a efetiva transferência de numerário;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

- que em que pese à informação da dívida na declaração de Antonio Aparecido, no caso dos empréstimos efetuados com Cícero, Sidinei, Norberto, Adilson, Newton, José e Junior, que totalizam R\$ 373.000,00, bem como no pagamento desses valores quando da quitação, não há documentos (comprovantes depósito, saque, cópias de cheques, etc) que comprovem a transferência do numerário. O mesmo ocorre com o empréstimo de R\$ 300.000,00 entre Adilson Azevedo Escobar e Antonio Aparecido.

Em sua peça impugnatória de fls. 948/956, apresentada, tempestivamente, em 18/05/05, 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 em que pese à eficiência dos Auditores-Fiscais da Receita Federal na elaboração do Auto de Infração, devem as acusações fiscais nele capituladas serem tidas com improcedentes;

- que a leitura do "termo de verificação fiscal" laborado pelos srs. Fiscais mostra que eles fundamentaram todo o procedimento fiscal e conseqüentemente a autuação no pressuposto de que o contribuinte não comprovou os empréstimos tomados junto às pessoas de Nilton Geraldo de Oliveira Portes, Cícero Pedro Ferreira, Sidnei Aparecido da Silva, José Y. Nishimoto, Norberto M. Nishimoto, Junior T. Nishimoto e Adilson de Azevedo Escobar;

- que se fossem considerados tais empréstimos, os itens 01, 02 e 03 da acusação fiscal não teriam fundamento para sua aplicação, pois, estes empréstimos, dariam causa ao dito "ganho de capital" bem como ao pagamento de parte do débito tomado a título de mútuo;

- que desconsideram as declarações de imposto de renda, e efetivas retificações datadas de 2001, portanto anterior a qualquer procedimento fiscal, firmando

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

convicção pela não ocorrência dos empréstimos, somente pelo fato de terem sido feitos em moeda corrente nacional, como se isso não fosse permitido em direito;

- que todos aqueles que emprestaram dinheiro ao contribuinte forneceram ao fisco declarações e documentos que, por si só, provam os empréstimos realizados;

- que os auditores-fiscais pinçam situações peculiares e diversas de cada um dos mutuantes para descaracterizarem os empréstimos, chegando a serem por vezes contraditórios na tese que adotam para cada mutuante;

- que a exemplo disso é que alguns dos mutuantes os AFRFs dizem que os mesmos não possuem capacidade financeira, já para outros, convenientemente, nada falam sobre a capacidade financeira, justificando somente que não comprovam a transferências dos recursos;

- que os auditores deveriam terem provado, e não conjecturado, que os mútuos não ocorreram, ainda mais se considerando que os empréstimos foram devidamente declarados ao fisco em momento certo, ou seja, quando das declarações de renda dos mutuantes e mutuário;

- que igualmente errôneo o entendimento de que houve ganho de capital, referente à alienação do imóvel rural Fazenda Fonte de Água Viva, conforme descrito no item 05.1 do Termo de Verificação Fiscal integrante do Auto de Infração;

- que conforme cópia das petições iniciais em anexo (doc. 01 e 02), os adquirentes do imóvel rural não pagaram ao contribuinte a integralidade da compra e venda realizada, ajuizando os processos nºs 1401/2001 e 041/2002, perante o Juízo da cidade e comarca de Dracena, SP, para não fazê-lo;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

- que, portanto, não ocorreu qualquer ganho de capital, ao contrário, pois se admitida e julgada procedente a tese dos compradores do imóvel rural, o contribuinte além de não ter ganho de capital ainda amargará sério prejuízo.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Sétima Turma da DRJ em São Paulo - SP conclui pela procedência da ação fiscal e pela manutenção integral do crédito tributário, com base nas seguintes considerações:

- que o item 01 do Auto de Infração (fls. 928/930) diz respeito à omissão de rendimentos da atividade rural, referente ao ano-calendário 2001, no valor de R\$ 74.281,90; o item 02 ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado nos meses de fevereiro/2000 a novembro/2000 e janeiro/2001; e o item 03 refere-se a omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de 565 vacas de cria solteiras em 11/12/00, as quais haviam sido compradas em 23/10/00 (permanência do rebanho em poder do contribuinte por 49 dias, daí por essa operação de compra e venda não é considerada atividade rural, segundo o inciso II do art. 4º da IN/SRF 17/1996);

- que o item 03 do Auto de Infração sendo relativo à tributação de ganhos de capital, em que a base de cálculo do imposto é a diferença positiva entre o valor de alienação do bem e seu custo de aquisição, é evidente que os empréstimos a que alude o interessado não têm nenhuma influência na apuração do referido ganho de capital;

- que se referem, aqui, a empréstimos declarados pelo contribuinte em sua DIRPF/2001, ano-calendário 2000, no quadro "dívidas e ônus reais" (fls. 09/12), em que os contratos de mútuo (cópias) (fls. 69/74, 77/78, 81/82 e 85/86) apresentados pelo contribuinte;

- que conforme constatada pela fiscalização quando do exame da declaração de ajuste anual, exercício 2001, ano-calendário 2000 (fls. 09/12), o interessado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

não tinha rendimentos suficientes para justificar a aquisição do imóvel rural denominado fazenda Fonte de Água Viva, adquirido de Flávio Fermo Decco, em 20/09/00, pelo valor de R\$ 400.000,00 (cópia do contrato particular de compromisso de venda e compra de imóvel de fls. 40/43). Valor por qual a aquisição do referido imóvel rural foi declarado na declaração de bens e direitos da DIEPF/2001, ano-calendário 2000 (fl. 10). Note-se que o referido Contrato Particular de Compromisso de Venda e Compra de Imóvel Rural de fls. 40/43, constou que "O preço certo e ajustado do citado bem é de R\$ 400.000,00", mas não discriminou, individualmente, o valor da terra nua e o das benfeitorias existentes no imóvel rural. Razão por que o imóvel rural deve ser mesmo declarado na declaração de bens e direitos pelo valor de R\$ 400.000,00, sendo este o seu custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital quando de sua alienação. Nessas circunstâncias, as benfeitorias existentes no referido imóvel rural por ocasião de sua aquisição não são dedutíveis como despesas da atividade rural no ano-calendário de 2000 (de fato, vê-se da declaração de fl. 12, que o contribuinte não as deduziu como despesas da atividade rural no mês de setembro de 2000). Nessas condições, são indedutíveis, também, como despesas da atividade rural, os encargos financeiros eventualmente pagos em decorrência de empréstimos contraídos para aquisição do imóvel rural;

- que se conclui, pois, que os empréstimos declarados pelo contribuinte no quadro "dívidas e ônus reais" da sua DIRPF/2001, ano-calendário 2000, em nada alteram o resultado positivo proveniente da exploração da atividade rural no ano-calendário 2001, deliberadamente omitido na declaração de ajuste anual correspondente, e por isso, tributado *ex officio*, no valor de R\$ 74.281,90. Também não alteram a omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos (compra e venda de 565 vacas de cria solteiras), apurada no valor de R\$ 45.200,00, referente ao ano-calendário de 2000;

- que assim, os empréstimos, se válidos fossem, somente teriam repercussão na análise da variação patrimonial mensal, por constituírem recursos quando de seu efetivo recebimento e aplicações por ocasião de seu pagamento;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

- que uma vez que o interessado proveu-se de recursos, mediante empréstimos tomados de pessoas físicas, para justificar a aquisição da fazenda Fonte de Água Viva, foi o contribuinte instado por meio do Termo de Início de Fiscalização datado de 14/07/04 (fls. 03/05), a informar as datas, comprovando com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, o efetivo recebimento dos valores declarados pelo contribuinte no quadro dívidas e ônus reais da DIRPF/2001, bem como a informar a data do pagamento dos empréstimos apresentando documentos comprobatórios, coincidentes em datas e valores. Em resposta (fls. 22/23), o interessado apresentou, em 24/08/04, cópias de contratos de mútuo com as pessoas físicas relacionadas no item 9 acima, exceto o que fora realizado com Cícero Pedro Ferreira, e cópias de notas promissórias (fls. 75/76, 79/80 e 83/84);

- que conforme bem observou a fiscalização, verifica-se que em nenhum dos contratos apresentados (todas cópias de documentos que foram autenticados em julho de 2004) constou a assinatura de testemunhas, não houve indicação de avalistas, nem reconhecimento de firma das assinaturas e nem registro em cartório. E todos citam que os empréstimos foram realizados em dinheiro;

- que, quanto a Adilson de Azevedo Escobar - empréstimo de R\$ 40.000,00, tem-se que quando intimado a informar a data de quitação do empréstimo e a forma de recebimento declarou em carta-resposta recebida em 19/10/04, que recebeu a quantia em moeda corrente. Não foi anexado nenhum documento. Interessante que não recebeu os juros pactuados na cláusula segunda do Instrumento Particular de Empréstimo, Confissão e Liquidação de Dívida;

- que, quanto a Adilson de Azevedo Escobar - empréstimo de R\$ 300.000,00, tem-se que na DIRPF/2001 não há informação de tal empréstimo, nem há disponibilidade financeira ou patrimônio que justifiquem o alegado empréstimo;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

- que, quanto a Sidinei Aparecido da Silva - empréstimo de R\$ 85.000,00, tem-se que não comprovou a transferência do numerário do alegado empréstimo para Antonio Aparecido Ferreira. sequer possuía recurso para o empréstimo na data da assinatura do contrato. Para tentar justificar a origem dos recursos para o "empréstimo" apresentou um contrato com Givanildo Aparecido da Silva, sem que comprovasse, também, a transferência de recursos. Tanto o primeiro quanto o segundo contrato foram apresentados somente em cópias, eles não possuem registro em cartório, não têm firmas reconhecidas e não têm indicação de testemunhas;

- que, quanto a Norberto, Junior e José Nishimoto - empréstimos de R\$ 80.000,00; R\$ 22.000,00 e R\$ 98.000,00 + R\$ 200.000,00, tem-se que todos os três alegaram que as origens dos recursos para os empréstimos provieram da Prudemplast, mas como ficou comprovado, não há nenhum registro contábil que comprove a alegação. Não há documento algum, bancário ou contábil, que comprove a saída de R\$ 200.000,00 da Prudemplast até a data dos "empréstimos" para Antônio Aparecido em setembro de 2000 (fls. 916);

- que, quanto a Newton Geraldo de Oliveira Portes - empréstimo de R\$ 35.000,00, tem-se que intimado a informar a data de quitação do empréstimo e qual o valor recebido e a forma de pagamento (fls. 848/853), o Sr. Newton declarou ter recebido, em 20/12/01, a quantia de R\$ 35.000,00, em moeda corrente do país. Novamente, não há comprovação do efetivo recebimento dos recursos quando da quitação, sendo o único documento apresentado a cópia do citado contrato, onde não consta a assinatura de testemunhas, o reconhecimento de firma ou registro do contrato em cartório. Não há comprovação da transferência do numerário;

- que, quanto a Cícero Pedro Ferreira - empréstimo de R\$ 13.000,00, tem-se que na carta-resposta datada de 07/07/04, o contribuinte informou ter efetuado o empréstimo em dinheiro e que os recursos seriam originários da venda de um veículo,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

conforme cópia do documento de transferência do veículo (fl. 860). Não há comprovação da transferência dos recursos;

- que de todas as circularizações e intimações realizadas, não foi apresentado nenhum documento original, apesar da insistência nesse sentido por parte da fiscalização. Apesar do vultoso valor emprestado, superior em muito ao patrimônio declarado de Antonio Aparecido, não há reconhecimento de firmas nas assinaturas dos contratos, registro em cartório, assinaturas de testemunhas, indicação de avalistas e nem são dados bens em garantia (fl. 917);

- que, em momento algum, tanto nos atos dos empréstimos quanto nas quitações, se conseguiu comprovar a efetividade da entrega/recebimento dos recursos. E não é só o Antonio Aparecido Ferreira que não conseguiu comprovar a transferência dos recursos; nenhum dos financiadores dele o conseguiram;

- que tanto o tomador quanto os credores dos empréstimos têm a obrigatoriedade de informar os empréstimos na declaração de bens, por sua repercussão na variação patrimonial. Contudo, a consignação dessa informação na declaração dos credores não desobriga o contribuinte de fazer a prova efetiva do empréstimo tomado. Para tanto, não basta a nota promissória nem a apresentação tão somente de cópia dos contratos de mútuo, havendo necessidade da prova efetiva do recebimento desse numerário;

- que discorda, ainda, o interessado, da exigência do imposto devido e não recolhido, incidente sobre o ganho de capital na alienação do imóvel rural Fazenda Fonte de Água Viva, sob o argumento de que não ocorreu qualquer ganho de capital, uma vez que "os adquirentes do imóvel rural não pagaram ao contribuinte a integralidade da compra e venda realizada, ajuizando os processos nºs 1401/2001 e 041/2002, perante o Juízo da cidade e comarca de Dracena, SP, para não fazê-lo;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

- que conforme cópia da Escritura de Compra e Venda, de 16/04/01, lavrada no Cartório de 1º Ofício de Notas e do registro Civil das Pessoas Naturais, em Brasilândia/MS (fls. 355/359), o contribuinte Antonio Aparecido Ferreira e sua mulher Maria Helena Videira Ferreira venderam o imóvel rural denominado Fazenda Fonte de Água Viva a Antonio Braz Zanatta e Outros pelo preço certo e ajustado de R\$ 550.000,00, a ser paga em 11 (onze) parcelas, conforme 11 (onze) notas promissórias, todas em caráter Pro-Solvendo;

- que, no caso em exame, o resultado tributável da venda do referido imóvel foi informado pelo contribuinte no Demonstrativo da Apuração de Ganhos de Capital - 2002, da DIRPF/2002, cujos valores estão em conformidade com os calculados pela fiscalização (Termo de Verificação Fiscal, fl. 900). Contudo, não foram apresentados os DARFs dos pagamento que foram solicitados no Termo de Fiscalização (fls. 03/06), nem foram encontrados pagamentos nos arquivos eletrônicos da SRF, pelo que é procedente a exigência do imposto devido sobre o ganho de capital apurado na venda do referido imóvel e não recolhido, conforme demonstrado pela fiscalização à fl. 900, com os devidos acréscimos legais.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

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

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL.

Tributa-se o resultado positivo proveniente da atividade rural, deliberadamente omitido pelo contribuinte na declaração de ajuste anual.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Se Sujeita à tributação a variação patrimonial apurada, não justificada por rendimentos declarados/comprovados, por caracterizar omissão de rendimentos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

Somente a apresentação de provas inequívocas é capaz de elidir uma presunção legal de omissão de rendimentos invocada pela autoridade lançadora.

EMPRÉSTIMOS DECLARADOS. COMPROVAÇÃO.

Os instrumentos particulares de mútuo e as notas promissórias, bem como as declarações feitas pelos credores nas declarações de rendimentos retificadoras não bastam para comprovação dos empréstimos que o contribuinte declara ter contraído, sendo imprescindível a prova da efetiva transferência da quantia mutuada.

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE REBANHO BOVINO.

O resultado positivo da venda de rebanho bovino, que permaneceu em poder do contribuinte por quarenta e nove dias, deve ser tributado como ganho de capital e não como rendimento da atividade rural.

GANHO DE CAPITAL. BENS E DIREITOS. ALIENAÇÃO A PRAZO.

Na alienação a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês.

Lançamento Procedente.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, por Edital afixado em 20/12/05, com prazo até 03/02/06 pra apresentação de manifestação, conforme Termo constante às fls. 980/985, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (03/02/06), o recurso voluntário de fls. 990/999, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator:

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

Não há argüição de qualquer preliminar.

No mérito, propriamente dito, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, à Acréscimo Patrimonial a Descoberto e ganhos de capital

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 apresentou, durante os anos-calendário de 2000 e 2001, 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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

Sobre este “acrécimo 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 “acrécimo 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.

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 CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

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. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

“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.

...

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.”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

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 complexo) 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 complexo 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 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 complexo, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

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, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Assim, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

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, portanto, razoável como emprego subsidiário o Código de Processo Civil, que dispõe:

“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.

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.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (juris tantum) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se que as presunções *juris tantum*, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceu, 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 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 próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal ou mesmo reduzir parte, 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.

Na peça recursal o contribuinte reafirma a tese de que os auditores-fiscais deveriam ter provado, e não conjecturado, que os mútuos não ocorreram, ainda mais se considerando que os empréstimos foram devidamente declarados ao fisco em momento certo, ou seja, quando das declarações de renda dos mutuantes e mutuário.

Ora, com a devida vênia, o contribuinte foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto, através do levantamento do fluxo financeiro. Ou seja, através da análise das entradas e saídas de recursos à fiscalização apurou saldos negativos. Nesta situação o suplicante fica na obrigação de apresentar elementos comprobatórios de recursos com origem justificada para fazer frente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização, de nada adianta a simples alegação de que se fossem considerados os empréstimos, os itens 01, 02 e 03 da acusação fiscal não teriam fundamento para sua aplicação, pois, estes empréstimos, dariam causa ao dito "ganho de capital" bem como ao pagamento de parte do débito tomado a título de mútuo.

Matéria analisada em Primeira Instância pela Julgadora Lídia Kassumi Suzuki, relatora da matéria, a qual, com brilhantismo, enfrentou a situação em pauta da forma mais detalhada possível. Motivo pelo qual só posso pedir a devida permissão da relatora para adotar as suas razões de decidir como se minhas fossem. Assim, adoto neste voto o conteúdo das folhas 967/978, que melhor permitirão transmitir o meu pensamento.

Por fim, é de se ressaltar, que o fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

rendimentos, desde que à autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte). Todas as informações registradas pelo contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual, até prova em contrário, são consideradas expressão da verdade. Por outro lado, se o contribuinte for intimado a fazer a comprovação dos valores lançados, tempestivamente, em sua Declaração de Ajuste Anual e/ou Declaração de Bens e Direitos e não o fizer é perfeitamente justificável a glosa destes valores. 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.

Quanto à omissão de rendimentos na atividade rural, apurada através da comparação da receita bruta total do ano de 2001, entre o valor constante do Anexo da Atividade Rural do Imposto de Renda Pessoa Física e o valor constante das Notas Fiscais de Produtor Rural.

Nota-se que a autoridade lançadora firmou entendimento, com base no Demonstrativo de fls. 903, ou seja, que os valores ali constantes foram efetivamente às receitas auferidas pelo suplicante na atividade rural.

A matéria sob análise, no momento, é exclusivamente de prova, não há discussão quanto a possíveis aspectos de direito.

É necessário esclarecer, que o processo administrativo fiscal busca, entre outros, a verdade material dos fatos. Assim sendo, é dever da autoridade lançadora utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, na busca dessa

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

verdade. O interesse substancial do Estado é o interesse de justiça, e não o interesse formal ou financeiro. Tendo por fim a justiça, no procedimento há que se desenrolar uma atividade de colaboração na descoberta da verdade.

Da análise atenta dos autos, é de se ressaltar, apesar da oportunidade que teve o suplicante se manifestar sobre o assunto, que, na caracterização desta irregularidade, a autoridade lançadora louvou-se nos fatos descritos nas Notas Fiscais de Produtor e Despesas da Atividade Rural demonstradas, de forma exaustiva, às fls. 902/903, nem ao menos se dignou em analisar o demonstrativo apresentado.

Apesar da menção feita nos aludidos autos, que a irregularidade praticada pelo suplicante fora levantada pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, foi anexado, ainda, o levantamento que demonstra, de forma cabal, sem margem de erro que os valores ali constantes tiveram origem em receitas da atividade rural exploradas pelo suplicante.

Só posso concordar com o suplicante no sentido que não pode haver simples suposição de omissão de receita ou rendimento. O que existe na legislação tributária são as presunções legais de omissão de rendimentos ou de receita, porém, não é o caso em discussão. Aqui a discussão é a de omissão de rendimentos e se deve ter a certeza que a receita foi omitida, não se aplicando a presunção legal, já que o lançamento não foi lastreado por indícios veementes de que houve omissão de rendimentos, entretanto, esta certeza consta dos levantamentos realizados na fase de fiscalização.

Assim, estamos diante de um lançamento lastreado em fatos descritos em um relatório consubstanciado através de documentos que foram preenchidos com valores constantes em documentos fiscais, o que a meu juízo é suficiente para justificar a imputação da irregularidade em litígio, posto que, foram acostados aos autos os levantamentos e demais elementos de prova que ensejam a conclusão da existência de omissão de rendimentos, que no caso, em pauta, é a prova inquestionável do vínculo existente entre o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

atuado e o documentário fiscal emitido, ou seja, é a existência de prova material que houve recebimento de numerários não declarados pelo atuado.

Isto porque os Auditores-Fiscais da Receita Federal concluíram pela ocorrência de fatos que ferem a legislação do imposto de renda, esclarecendo com clareza os fatos, mediante provas irrefutáveis do ocorrido, não maculando o auto lavrado, vez que, de um lado, não prejudica o atuado de exercer o pleno direito de defesa, e de outro, possibilita o julgador de conhecer as circunstâncias reais que determinaram o lançamento.

É evidente que não se pode questionar a possibilidade do fisco, partindo das informações fornecidas por terceiros, iniciar o trabalho fiscal, desde que, antes de proceder à autuação, aprofunde o exame e confronte tais dados com outros elementos necessários para caracterizar a irregularidade praticada.

Finalmente é de se ressaltar, que se considera resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física, sendo que este resultado limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário. Assim, cabível a apuração anual de omissão de rendimentos na atividade rural, principalmente quando for respeitada a limitação de vinte por cento da receita bruta, já que este tipo de apuração se adapta à própria natureza do fato gerador do imposto de renda da atividade rural, que é complexo e tem seu termo final em 31 de dezembro do ano-base.

Quanto ao ganho de capital na alienação do imóvel rural Fazenda Fonte de Água Viva, restou claro no Termo de Verificação Fiscal às fls. 898/899, que o imposto cobrado é o relativo as 5 (cinco) parcelas de R\$ 50.000,00 cada uma, recebidas durante o ano-calendário de 2001, já que nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento. O imposto devido relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se o percentual

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

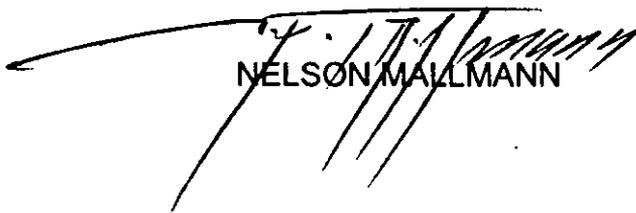
Processo nº. : 10835.000726/2005-04
Acórdão nº. : 104-22.597

resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação, sobre o valor da parcela recebida, aplicando-se a alíquota de quinze por cento sobre o apurado.

Quanto ao ganho de capital na venda de rebanho bovino com permanência inferior a 138 dias, da mesma forma, ficou claro no Termo de Verificação Fiscal às fls. 901, que segundo o inciso II do artigo 4º da IN SRF 17/96 não se considera atividade rural a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos. No caso em questão o rebanho permaneceu em poder do contribuinte por 49 dias. Isso está claramente evidenciado, não deixando margem a dúvidas de que tal rendimento não deve ser tributado como rendimento da atividade rural. O resultado positivo da operação deverá ser exigido, portanto, como ganho de capital, juntamente com os devidos acréscimos legais.

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 12 de setembro de 2007


NELSON MALLMANN