



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Recurso nº. : 152.136
Matéria : IRPF - Ex(s): 1999
Recorrente : RICARDO MENDES TAHAN SOBRINHO
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 18 de outubro de 2007
Acórdão nº. : 104-22.758

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÓNUS DA PROVA - O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos deve ser 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 realizadas pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para que sejam consideradas 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.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÓNUS 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
RICARDO MENDES TAHAN SOBRINHO. *[Assinatura]*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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: 13 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, GUSTAVO LIAN HADDAD, ANTONIO LOPO MARTINEZ e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

Recurso nº. : 152.136
Recorrente : RICARDO MENDES TAHAN SOBRINHO

RELATÓRIO

RICARDO MENDES TAHAN SOBRINHO, contribuinte inscrito no CPF/MF 960.010.468-91, com domicílio fiscal na cidade de Presidente Prudente, Estado de São Paulo, à Avenida Marechal Deodoro, nº. 375 - Bairro Vila Nova, jurisdicionado a DRF em Presidente Prudente - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 244/250, prolatada pela Segunda Turma da DRJ em Santa Maria - RS, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 257/260.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 14/12/01, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 194/197), com ciência através de AR em 26/12/01, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 24.229,37 (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%, e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 1999, correspondente ao ano-calendário de 1998.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver 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 21 da Lei nº. 9.532, de 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 186/188, entre outros, os seguintes aspectos:

- que relativamente aos cheques descritos no Termo de Intimação Fiscal, verifica-se, tendo em vista as alegações apresentadas pelo contribuinte às fls. 179/180, amparadas pelos documentos de fls. 23/29, 149/151 e 182/185, que tais dispêndios correspondem ao pagamento da terra nua das fazendas "Mãe Sônia" e "Santa Rita da Estiva" e de suas respectivas benfeitorias, e que tais valores já tinham sido considerados no demonstrativo mensal de evolução patrimonial, ensejando, desta forma, a revisão do acréscimo anteriormente apurado;

- que relativamente ao empréstimo que alega o contribuinte ter recebido em 02/06/98, R\$ 30.000,00, para o qual não encontramos referência nos extratos bancários apresentados (fls. 114/115), muito embora intimado, através do termo de Intimação Fiscal de fls. 170/176, a comprová-lo, não apresentou o contribuinte documentação hábil, que comprovasse de forma clara e inequívoca o aludido empréstimo;

- que relativamente ao pagamento efetuado em 23/11/98 a título de Financiamento Rural, no valor de R\$ 43.669,42, verifica-se que R\$ 3.669,42 corresponde a pagamento de juros lançado a título de despesas de custeio, fazendo, portanto, parte do valor já considerado no item 11-novembro/98 do demonstrativo mensal de evolução patrimonial, ensejando, desta forma, a revisão do acréscimo anteriormente apurado;

- que acresce notar que o Financiamento Rural correspondente a R\$ 40.000,00, conforme se verifica da Cédula Rural Hipotecária de fls. 47/49 e 132/135, refere-se a custeio pecuário de bovinos, cuja aplicação está vinculada à aquisição de insumos detalhada no orçamento de fls. 135;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

- que acresce notar, também, que o pagamento de R\$ 40.000,00 efetuado pelo contribuinte em 20/12/98, conforme se verifica às fls. 79/81, refere-se a quitação de um empréstimo tendo como credor o Sr. Fernando Alfredo Pereira de Camargo Bueno;

- que se registre que, conforme o disposto no art. 67, § 12 do RIR/94, os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural não poderão ser utilizados para justificar acréscimo patrimonial;

- que tendo em vista os insumos discriminados às fls. 135, no anexo da atividade rural (fls. 21) não constatamos na coluna "Despesas de Custeio - meses de novembro/98 e dezembro)98" registro de dispêndio em tal montante (R\$ 40.000,00); o mesmo ocorrendo para o livro caixa apresentado, onde também não constatamos, para os meses de novembro/98 e dezembro/98, no montante financiado, o registro de tais dispêndios (fls. 160/161).

Em sua peça impugnatória de fls. 204/216, apresentada, tempestivamente, em 15/01/02, 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 se verifica facilmente que as duas variações patrimoniais a descoberto apuradas pela fiscalização foram motivadas por erros da própria fiscalização, pois tais variações não existem como a seguir passamos a demonstrar;

- que, quanto a variação apurada em junho de 1998, tem-se que a fiscalização não tem o direito de não aceitar como real um empréstimo, pelo simples fato do contribuinte não ter depositado em conta corrente bancária o valor tomado como empréstimo;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

- que não existe nenhuma legislação vigente que obrigue as pessoas a depositarem em conta corrente bancária os valores eventualmente tomados como empréstimo de pessoas físicas, mesmo porque com a cobrança do CPMF é habitual as pessoas físicas efetuarem pagamentos em dinheiro ou ainda repassarem os cheques que recebem, pagando seus compromissos diretamente com estes cheques, principalmente quando se trata de valores expressivos;

- que especificamente com referência a este empréstimo de R\$ 30.000,00, que o contribuinte tomou do Sr. Fernando Alfredo Pereira de Camargo Bueno, já foi exaustivamente explicado a fiscalização, através dos esclarecimentos prestados por ocasião das diversas Intimações enviadas pela fiscalização, que este empréstimo foi realizado com objetivo de adquirir bovinos, conforme consta no Livro Caixa da Atividade Rural, já apresentado a fiscalização e parte integrante do processo do Auto de Infração;

- que o que de fato ocorreu naquela oportunidade é que o contribuinte tendo disponibilidade de pastagem na sua propriedade rural, e não dispõe de dinheiro para aquisição de bovinos, procurou o Sr. Fernando, que é casado com a irmã do contribuinte e na época administrava a propriedade rural do contribuinte, e solicitou a ele um empréstimo no valor de R\$ 30.000,00, solicitando ainda que ele comprasse com este dinheiro os bovinos para completar a disponibilidade de pastagens existente na propriedade rural;

- que de fato a aquisição de bovinos ocorreu, conforme Notas Fiscais de Produtor já apresentadas, e o pagamento desta aquisição no valor de R\$ 30.048,00, foram efetuados diretamente pelo Sr. Fernando, por este motivo a fiscalização não encontrou na conta corrente bancária do contribuinte, qualquer registro desta transação;

- que, aliás, a grande prova de que o empréstimo existiu foi o contribuinte não ter disponibilidade própria e de fato ter adquirido os bovinos, o que demonstra que o mesmo necessitou de captar recursos junto a terceiros para realizar estas compras de bovinos e não perder a oportunidade de lucrar com sua atividade agropecuária;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

- que se isso não bastasse para comprovar, lembramos que o próprio Sr. Fernando se dirigiu a fiscalização, através de correspondência, onde confirma a transação do empréstimo;

- que também é importante observar que estes empréstimos foram regularmente informados nas Declarações de Imposto de Rendas, tanto do contribuinte como do Sr. Fernando, nas épocas devidas, ou seja, em abril de 1999, o que sem dúvida prova a existência do empréstimo, prova esta inequívoca perante a legislação pertinente a matéria;

- que o mais estranho ainda é que além deste empréstimo de R\$ 30.000,00, o contribuinte tomou outros empréstimos nas mesmas condições, junto ao seu cunhado, diferenciando apenas pelo fato da fiscalização ter encontrado referência dos mesmos na movimentação bancária do contribuinte, e nestes outros empréstimos a fiscalização aceitou normalmente como verdadeiro, então não existe dúvida quanto a prática destas operações entre eles;

- que, quanto a variação apurada em dezembro de 1998, tem-se que, portanto, não existe nenhuma variação patrimonial a descoberto neste mês, o que na verdade ocorreu foi erro na elaboração do Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial, pois como o próprio título do documento declara, trata-se de um Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial, portanto não é diário, e qualquer profissional na área contábil sabe que na elaboração de um quadro de apuração de evolução patrimonial mensal, o saldo bancário do final de um mês qualquer, utilizando como dispêndios/aplicações tem necessariamente de ser utilizado como recursos/origens no mês seguinte;

- que erroneamente a fiscalizada considerou como dispêndios/aplicações no mês de novembro de 1998, o saldo bancário no final do mês no valor de R\$ 40.993,12, e considerou como recursos/origens no mês de dezembro de 1998, o saldo bancário do início

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

do mês no valor de R\$ 1.878,84, que causou uma diferença a menor nas origens de dezembro de 1998, no valor de R\$ 39.114,28;

- que a fiscalização estranhamente considerou na elaboração do Demonstrativo de dezembro de 1998, o saldo do dia primeiro de dezembro, e é óbvio que no saldo do dia primeiro está incluso a movimentação de depósitos e saques do próprio dia primeiro, sendo assim este saldo não pode ser utilizado em uma apuração mensal, somente poderia ser considerado se o Demonstrativo fosse diário.

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

- que o acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, conforme determina o § 1º do artigo 3º da Lei nº. 7.713, de 1988. A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo fisco. Porém, a presunção contida no dispositivo citado não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo acusado, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio;

- que o levantamento de acréscimo patrimonial a descoberto é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Nesse caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa;

- que alegou o impugnante que o lançamento decorreu de acréscimo patrimonial a descoberto que foi apurado nos meses de junho e dezembro de 1998, em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

virtude de ter a fiscalização cometido equívocos na apuração constante do Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial;

- que se examinando o referido demonstrativo, que se encontra às fls. 189 a 192, e os extratos bancários que se encontram às fls. 105 a 131, verifica-se que efetivamente a fiscalização equivocou-se na elaboração do mencionado demonstrativo, no que diz respeito aos saldos bancários do início do mês;

- que a fiscalização considerou como saldo bancário do início do mês o saldo existente ao final do primeiro dia do mês, ao passo que teria que ser considerado o mesmo saldo existente ao final do mês anterior;

- que em relação ao empréstimo no valor de R\$ 30.000,00, que o impugnante disse ter obtido de seu cunhado, Sr. Fernando Alfredo Pereira de Camargo Bueno, alegou o impugnante que decorreu de pagamento efetuado pelo referido senhor de bovinos que foram adquiridos em nome do impugnante, entretanto, nenhum documento foi apresentado, seja quando do desenvolvimento dos trabalhos da fiscalização, seja na impugnação, que comprovasse a realização do referido pagamento, em seu nome, por parte de seu cunhado, ou que o referido valor lhe tivesse sido transferido;

- que, portanto, não se pode aceitar que o impugnante simplesmente afirme que houve o empréstimo, sem comprovar a efetiva transferência do numerário;

- que é de se salientar, ainda, que não houve autuação em virtude de acréscimo patrimonial apurado em decorrência de empréstimo destinado ao financiamento da atividade rural, conforme entendeu o impugnante;

- que, em virtude do exposto, o Demonstrativo Mensal de Evolução Patrimonial deve ser refeito, conforme consta do Anexo 1 a este voto, resultando na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

apuração de acréscimo patrimonial a descoberto apenas no mês de junho de 1998, no valor de R\$ 21.938,87;

- que, outrossim, ressalte-se que o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de junho de 1998, resultou em valor superior ao que foi apurado no demonstrativo elaborado pela fiscalização. Apesar disso, o valor correto não poderá ser considerado, em virtude de tal fato implicar o agravamento da exigência, o que exorbita a esfera de competência desta instância julgadora.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, por AR em 24/04/06, conforme Termo constante às fls. 251/254, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (19/05/06), o recurso voluntário de fls. 257/260, 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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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.

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.

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 o ano-calendário de 1998, 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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

Sobre este “acríscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo” cabe tecer algumas considerações.

Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acríscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acríscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

A situação patrimonial do contribuinte é medida em dois momentos distintos. No início do período considerado e no seu final, pela apropriação dos valores constantes de sua declaração de bens. O eventual acríscimo na situação patrimonial constatado na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerado como acríscimo patrimonial. Para haver equilíbrio fiscal deve corresponder, tal acríscimo (que leva em consideração os bens, direitos e obrigações do contribuinte) deve estar respaldado em receitas auferidas (tributadas, não tributadas ou tributadas exclusivamente na fonte).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período, ou seja, na acepção do termo “acríscimo patrimonial”. Portanto, não pode ser tratada como simples acríscimo patrimonial. Desta forma, não há que se falar de acríscimo 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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

"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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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 afetos 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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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 o auditor-fiscal deveria ter provado, e não conjecturado, que o mútuo não ocorreu, ainda mais se considerando que o empréstimo foi devidamente declarado ao fisco em momento certo, ou seja, quando das declarações de renda do mutuante e mutuário.

Ora, com a devida vénia, 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 fosse considerado o empréstimo a acusação fiscal não teria fundamento para sua aplicação, pois, este empréstimo, daria causa ao dito "acréscimo patrimonial do mês de junho/1998".

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10835.001850/2001-55
Acórdão nº. : 104-22.758

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.

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 18 de outubro de 2007

NELSON MALLMANN