



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Recurso nº. : 15.427
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1993
Recorrente : ARINO RODRIGUES ALVES
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 08 de junho de 1999
Acórdão nº. : 104-17.069

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

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DOCUMENTAÇÃO FISCAL LÍCITA
- Tributam-se, como omissão de rendimentos, os valores recebidos pela prestação de serviços, sem vínculo empregatício, informados pela fonte pagadora com base em documentos lícitos. Admitindo-se prova em contrário, a ser produzida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARINO RODRIGUES ALVES.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 142.715,37, relativa fev/92; Cr\$ 689.002,77, relativa a mai/92; Cr\$ 47.831,54, relativa a jun/92; Cr\$ 30.565.607,25, relativa a out/92; Cr\$ 27.419.787,11, relativa a nov/92, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

A handwritten signature in black ink, appearing to read "LMS Leitão".
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Nelson Mallmann".
NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 JUL 1999

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069
Recurso nº. : 15.427
Recorrente : ARINO RODRIGUES ALVES

R E L A T Ó R I O

ARINO RODRIGUES ALVES, contribuinte inscrito no CPF/MF 149.545.328-68, residente e domiciliado na cidade de São José do Rio Preto, Estado de São Paulo, à Rua Presciliano Pinto, n.º 3.370 - Bairro Jardim Alto Rio Preto, jurisdicionado à DRF em São José do Rio Preto - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 164/167, prolatada pela DRJ em Ribeirão Preto - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 176/181.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 06/03/95, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 134/142, com ciência, através de AR, em 10/03/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 101.647,13 UFIR (Referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD, no período de 04/02/91 a 02/01/92 como juros de mora; da multa de lançamento de ofício de 50%, para fatos geradores em dez/90 e de 100% para fatos geradores a partir de dez/91 e dos juros de mora de no mínimo de 1% ao mês, excluído o período de incidência do encargo da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios 1991 a 1993, correspondente, respectivamente, aos anos-base de 1990 a 1992.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

1 - RENDIMENTOS SEM VINCULO EMPREGATÍCIO: Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, conforme informação da Prefeitura Municipal de Mirassol. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º ao 3º da Lei n.º 8.134/90 e artigos 4º e 5º e seu parágrafo único da Lei n.º 8.383/91.

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

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 06/04/95, a sua peça impugnatória de fls. 148/158, instruída pelo documento de fls. 159, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a insubsistência de parte do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que é concordo plenamente com o débito levantado no referido processo no constante na apuração do imposto de renda pessoa física dos exercícios de 1991 e 1992, conforme demonstrativos apresentados pelo nobre Agente Fiscal em seus relatórios de fls. 134/135, o qual efetuei os recolhimentos devidos;

- que não concordo com o débito levantado referente a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, levantamento este baseado em dados fornecidos pela Prefeitura Municipal de Mirassol;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

- que afirmo com total segurança e certeza que todos os documentos que fazem parte deste processo com relação ao ano-base de 1992, fornecidos pela prefeitura de Mirassol, foram fabricados dentro da própria prefeitura;

- que os talões de notas fiscais de prestação de serviço impressos em nome de Oficina Mecânica de Máquinas, não foram por mim emitidos, nunca estiveram em meu poder, ficando sempre em poder do Prefeito Municipal em exercício na época, do Secretário de Finanças; e da Funcionária Municipal e secretário particular, nos quais eu depositava confiança em se tratando dos cargos pelos mesmos exercidos dentro da Prefeitura;

- que no endereço constante na nota fiscal deveria estar estabelecida uma oficina. Porém, nunca ali foi estabelecida qualquer oficina de minha propriedade, o que poderá ser facilmente comprovado;

- que tenho absoluta certeza que aproveitando de minha inocência e total falta de conhecimentos a respeito dos documentos, elementos ligados à Prefeitura usaram meu nome para fabricação dos documentos, e alguém sacou os valores exorbitantes contra a referida prefeitura;

- que os documentos considerados como notas fiscais de prestação de serviço, não consta o n.º da inscrição junto ao CGC/MF, embora legalmente à obrigatoriedade da inscrição junto à Receita Federal, será que o Sr. Prefeito e seus Secretários não tinham conhecimentos de tais exigências;

- que pelo montante dos valores dos documentos emitidos, os respectivos pagamentos deveriam ser feitos em cheques nominais, cruzados a favor dos credores;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

- que em auditoria, ou pedido de levantamento de tais cheques junto aos Bancos competentes facilmente poderá ser comprovado quem os recebeu, embora este procedimento não pode ser por mim adotado, pois não tenho competência para efetuar tais levantamentos;

- que não concordo com o débito levantado, referente ao exercício de 1993, ano-base de 1992, baseado em acréscimo patrimonial a descoberto;

- que conforme o próprio demonstrativo de fls. 132, no mês de janeiro/92 também houve saldo credor de caixa, o que também foi utilizado para aplicações em meses posteriores;

- que parte dos recursos utilizados com a construção de minha residência, ainda inacabada, por falta de recursos financeiros, foram auferidos na venda do único imóvel residencial que possuía, portanto, isenta de qualquer tributação, também constante de minhas declarações de imposto de renda.

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

- que o contribuinte, em sua impugnação, afirmou não ter prestado no ano de 1992 os serviços informados no ofício, e relatou os diversos fatos com a intenção de convencer de que não auferiu tais rendimentos;

- que como se vê, a impugnação está baseada em denúncias sem que tenham sido apresentados quaisquer elementos que modifiquem o feito. Cabe ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

contribuinte, na ocorrência de tais fatos relatados, denunciar junto à Polícia Federal a qual tem a competência de investigá-los e juntar ao processo prova de ter tomado essa iniciativa;

- que através dos documentos que compuseram o presente Auto de Infração, apenas se pode concluir que o contribuinte, responsável pelo uso do talonário das notas fiscais prestou serviço junto àquela prefeitura, e que não oferecendo à tributação tais rendimentos, sofreu o lançamento de ofício previsto no artigo 645 do RIR/80;

- que evidentemente, não é possível cancelar ou retificar o lançamento somente baseado em alegações, sem o respaldo das provas;

- que quanto ao aumento patrimonial a descoberto, o interessado da mesma forma, tentou justificá-lo apenas com alegações. Não juntou nenhum documento probatório de que além dos recursos que foram levados em consideração nos demonstrativos de fls. 102/132, tenha auferido outros rendimentos não tributáveis, tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, recursos de acordo com o artigo 39, inciso III, justificam aumento patrimonial;

- que em cumprimento às disposições contidas no parágrafo 1º do artigo 1º da IN/SRF n.º 32/97, excluir do crédito tributário a parcela de juros com base na TRD, relativa ao período de 04/02/91 a 29/07/91;

- que além disso, em observância ao disposto no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, reduzir a multa relativa ao exercício e ao ano calendário 1992, para 75%.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

"Imposto de renda - Pessoa física

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUMENTO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO

Não tendo o contribuinte comprovado não ter auferido os rendimentos que lhe foram atribuídos com base em documento lícito, e não tendo justificado o aumento patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização, mantém-se o lançamento."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 10/11/97, conforme Termo constante às folhas 170/172, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (28/11/97), o recurso voluntário de fls. 176/181, instruído pelo documento de fls. 18280, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expandidas na fase impugnatória.

Em 30/04/98, o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Marden Mattos Braga, representante judicial da Fazenda Nacional credenciado junto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, apresenta, às fls. 186/187, as Contrarazões ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

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

Quanto a discussão em torno de acréscimo patrimonial a descoberto apurado, mensalmente, através de fluxo de caixa, tem-se que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato que resta a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

Sobre este "acríscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acríscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acríscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

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. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

Lei n.º 7.713/88:

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

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

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

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

Lei n.º 8.134/90:

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

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

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei n.º 7.713, de 1988:

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

Lei n.º 8.021/90:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

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

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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

Desta forma, deve ser considerado, no Demonstrativo de Evolução Patrimonial de fls. 132, os saldos positivos mensais remanescentes de jan/92 (190,31 UFIR); abr/92 (526,29 UFIR); jul/92 (1.131,92 UFIR); ago/92 (37.578,61) UFIR; set/92 (7.775,26), e em consequência deve ser excluído da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 142.715,37, relativo fev/92; Cr\$ 689.002,77, relativo a mai/92; Cr\$ 47.831,54, relativo a jun/92; Cr\$ 30.565.607,25, relativo a out/92; Cr\$ 27.419.787,11, relativo a nov/92.

Quanto ao documento de fls. 182 (Contrato Particular de Compromisso de Venda e Compra), acostado aos autos, na fase recursal, se torna irrelevante já que foram excluídos pelo presente voto a tributação dos meses de outubro e novembro de 1992.

Quanto a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, cabe ao suplicante o ônus da prova de que tais serviços não foram prestados e que os documentos de fls. 15/85 foram adulterados e/ou falsificados.

Ora, através da análise dos documentos que compuseram o presente processo administrativo fiscal, se chega a uma única conclusão, qual seja, o responsável pelo uso do documentário fiscal prestou serviço junto àquela Prefeitura Municipal e não ofereceu estes rendimentos a tributação. Pois, evidentemente, que não é possível cancelar ou retificar o lançamento somente com base em alegações, sem o respaldo nas provas que levem a concluir de forma contrária ao conteúdos dos autos.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

Imune de dúvida de que os fatos devem prevalecer na forma como foram indicados no auto de infração, já que não foram acostados provas capazes de elidir a acusação fiscal.

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

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

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

"... interpretar, quando de leis se trata, significa algo diverso de interpretar em outros casos: interpretar, em matéria de leis, quer dizer não só descobrir o sentido que está por detrás da expressão, como também, dentre as várias significações que estão cobertas pela expressão, eleger a verdadeira e decisiva."

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

CARLOS MAXIMILIANO, em sua obra 'HERMENÊUTICA APLICAÇÃO DO DIREITO', Forense, 1981, 9^a ed. pags. 165/166, preleciona:

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

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

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

.....

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

Desta forma, interpretar não significa desobedecer ao mandamento legal, mas, cumprir o seu ordenamento, seu preceito, só de forma a torná-lo consentâneo com a realidade que nos cerca. O que se busca, em última análise, é tornar o comando legal exequível, eficiente, eficaz, de alcance lógico, racional, principalmente, jurídico.

Assim, entendo que os argumentos apresentados pelo suplicante são, por demais, frágeis, não está lastreado de nenhuma prova cabal que o mesmo corresponda a verdade dos fatos.

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez.

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

Assim, as simulações que envolvem tributos não são tratadas no Direito Tributário como seriam no Direito Privado. Neste último, a consequência é a anulabilidade do ato praticado; e no Direito tributário é o lançamento ex-officio do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.

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

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere à apuração dos rendimentos omitidos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10850.000821/95-13
Acórdão nº. : 104-17.069

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 142.715,37, relativo fev/92; Cr\$ 689.002,77, relativo a mai/92; Cr\$ 47.831,54, relativo a jun/92; Cr\$ 30.565.607,25, relativo a out/92; Cr\$ 27.419.787,11, relativo a nov/92.

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

NELSON MALLMANN