MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	10880.015814/98-01
Recurso nº.	:	146.006
Matéria	:	IRPF - Ex(s): 1995
Recorrente	:	IWAO KANAZAWA
Recorrida	:	3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de	:	16 de agosto de 2006
Acórdão nº.	:	104-21.804

INCONSTITUCIONALIDADE - O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 2).

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

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

ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS MORATÓRIOS - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº. 4).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IWAO KANAZAWA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10880.015814/98-01
Acórdão nº. : 104-21.804

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

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Processo nº. : 10880.015814/98-01
Acórdão nº. : 104-21.804

Recurso nº. : 146.006
Recorrente : IWAO KANAZAWA

RELATÓRIO

IWAO KANAZAWA, contribuinte inscrito no CPF/MF 332.574.008-10, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Rua Giovani Gronchi, nº. 3.480 - Bairro Morumbi, jurisdicionado a DERAT em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 51/57, prolatada pela Terceira Turma da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 69/71.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 17/06/98, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 40/42), com ciência através de AR em 18/06/98, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R$ 72.802,79 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% e dos juros de mora, calculados sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 1995, correspondente ao ano-calendário de 1994.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora constatou omissão de rendimentos tendo em vista variação patrimonial a descoberto e sinais exteriores de riqueza que evidenciam renda mensalmente auferida e não declarada nem com provada, conforme Quadro da Evolução Patrimonial parte integrante do Termo de Verificação. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos, e 8º da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º ao 4º, da Lei nº. 8.134, de 1990; e artigo 6º e parágrafos da Lei nº. 8.021, de 1990.

A Auditora-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Relatório Fiscal de fls. 35/36, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte adquiriu um veículo marca Toyota, tipo Lexus LS 400 Ano/92 do Sr. Miguel Angel Sisco, conforme cópia dos Darfs de recolhimento do IPI e imposto de importação (fls. 22);

- que como não foi apresentado recibo / documentos de compra arbitramos o valor de compra do veículo pelo valor de compra do veículo pelo valor de veículos usados para efeito de lançamento do IPVA no ano de 1994 - Portaria CAT nº. 115, de 27/12/93, no valor de CR$ 18.523.906,00 (fls. 27);

- que o contribuinte adquiriu os lotes de nº. 08 ao 20 da Quadra 126 - Vila Andrade - Santo Amaro, no valor de R$ 72.060,00, correspondente a 112.103,29 UFIR, conforme DOI e Escritura em anexo, tendo declarado a importância de 2.613,53 UFIR;

- que de posse da documentação e dada a falta de informações mês a mês, elaboramos a Análise da Evolução Patrimonial, no mês de dezembro/94, e constatamos a existência de Patrimônio à Descoberto, no valor de 149.539,54 UFIR.

Em sua peça impugnatória de fls. 46/48 apresentada, tempestivamente, em 17/07/98, 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 o impugnante foi autuado pela suposta omissão de rendimento tendo em vista a variação patrimonial a descoberto e sinais exteriores de riqueza (aquisição de um veículo importado e aquisição de treze lotes - Vila Andrade);

- que inicialmente é de se salientar que oportunamente o impugnante comprovará através de recibos cuja extração está sendo obtida junto ao DETRAN-SP, a venda do veículo importado, bem como a venda dos treze lotes - Vila Andrade. Por este motivo, desde logo protesta o impugnante pela juntada posterior de documentos e pelo aditamento da presente;

- que é inconstitucional e ilegal a utilização da Taxa SELIC, instituída pelo artigo 13 da Lei nº. 9.065, de 1995, para o cálculo de juros de mora devido quando não pagos os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Receita Federal nos prazos previstos na legislação tributária, exigidos nos presentes autos.

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

- que o lançamento em questão foi fruto de procedimento fiscal que tinha como fito examinar a correspondência entre os bens relacionados nas declarações dos anos-calendário 1993 e 1994 com os respectivos documentos comprobatórios quanto à compra, venda e valor. Como resultado deste trabalho, foram obtidos dados que mostraram incoerência entre a evolução patrimonial e a realidade financeira do contribuinte. Deduziu-se, através dos gastos efetuados durante o ano-calendário de 1994, que houve incompatibilidade entre os rendimentos recebidos declarados e os gastos efetuados no período. A pergunta que foi feita pelo fisco e cuja resposta o contribuinte não logrou responder foi de onde surgiram os rendimentos que lhe deram a condição financeira para adquirir os bens;

- que a planilha elaborada pela autoridade lançadora (fls. 37/38) evidencia, para o mês de dezembro de 1994, gastos acima do total de rendimentos recebidos no ano-calendário somado aos recursos obtidos com a utilização do saldo em conta-corrente no

início do ano-calendário e do valor disponível em numerário. Para o cálculo dos gastos considerados nesta planilha levou-se em conta o valor de mercado para aquisição do automóvel Toyota, tipo Lexus, e desconsiderou a venda declarada por não ter sido comprovada; levou-se ainda em consideração os gastos com a compra dos lotes em Santo Amaro que não havia sido declarada totalmente pelo contribuinte;

- que se vê, portanto, que o lançamento efetuado pela autoridade foi plenamente embasado em fatos inequívocos que demonstram de forma cristalina e irrefutável que o contribuinte, no ano-calendário de 1994, realmente realizou gastos acima de suas posses e rendimentos declarados, não cabendo alternativa lógica, neste caso, a não ser lhe imputar a omissão de rendimentos;

- que na impugnação a este lançamento o contribuinte somente alega a sua incapacidade de obter as provas que lhe são favoráveis, quais sejam o recibo de venda do automóvel Toyota e o recibo comprobatório de venda dos treze lotes em Vila Andrade e protesta pela justada posterior de provas. Devem ser rejeitadas de plano estas alegações por serem meramente protelatórias;

- que as datas de início do procedimento, 19 de novembro de 1997, e de seu encerramento, 17 de junho de 1998, mostram o grande intervalo de tempo que o contribuinte teve para providenciar estes documentos solicitados pela Fiscalização e nada fez. O contribuinte tinha o direito de solicitar prorrogação de prazos para providenciar os documentos solicitados; porém, mais uma vez, nada fez. Não trouxe, ainda, sequer uma única prova de petição aos órgãos responsáveis solicitando a expedição dos documentos relacionados na Intimação (fls. ½). Toda esta inércia do impugnante leva a uma única conclusão: a de que não houve nenhum interesse em se cumprir a Intimação feita. Portanto, diante de todos estes fatos, como considerar procedente a alegação de que não houve tempo suficiente para sua obtenção, se a própria Administração, mesmo com todos os procedimentos legais que a tornam mais morosa do que o particular conseguiu junto ao Cartório a Escritura de Compra e Venda dos treze lotes adquiridos; como, então, diante de

um dos documentos solicitados, o contribuinte alegar que ainda estão sendo providenciados? Logo, há de se desconsiderar completamente tal argumento;

- que o impugnante traz ainda em sua peça impugnatória contestação quanto à utilização da Taxa Selic para o cálculo dos juros moratórios. Há de salientar que este não é o foro competente para se fazer alegações quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, matéria de exame dos órgãos jurisdicionais.

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

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

Ano-calendário: 1994.

Ementa: RENDIMENTOS - OMISSÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Restando comprovado nos autos o acréscimo patrimonial, cuja origem não seja comprovada por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva, é permitido presumir a ocorrência do fato gerador.

SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - O lançamento pode ser efetuado arbitrando-se os rendimentos mediante a utilização de sinais exteriores de riqueza, tomando-se como base preços de mercado vigentes à época da ocorrência do fato.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS - Consideram-se cabalmente protelatórios pedidos de posterior juntada de documentos quando no decorrer do procedimento fiscal o contribuinte não demonstra interesse em cumprir o solicitado na Intimação.

INCONSTIRTUCIONALIDADE - Não cabe à autoridade administrativa apreciar matéria atinente à inconstitucionalidade de lei, ficando esta adstrita ao seu cumprimento. O foro próprio para discutir sobre esta matéria é o Poder Judiciário.

Lançamento Procedente."

Processo nº. : 10880.015814/98-01
Acórdão nº. : 104-21.804

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/08/04, conforme Termo constante às fls. 61 e 68, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (14/09/04), o recurso voluntário de fls. 69/71, instruído pelos documentos de fls. 72/99, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta nos autos às fls. 120 a informação de que houve o Arrolamento de Bens e Direitos, objetivando o seguimento do recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei nº. 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997.

É o Relatório.

Processo nº. : 10880.015814/98-01
Acórdão nº. : 104-21.804

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 nenhuma preliminar.

No mérito, 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 apresentava, em determinado mês do ano-calendário de 1994, 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

"Lei nº. 7.713, de 1988:

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

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

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

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

Lei nº. 8.134, de 1990:

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

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

...

Art. 4º - Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o artigo 8º da Lei nº. 7.713, de 1988:

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

Lei nº. 8.021, de 1990:

> "Art. 6º - O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.
>
> § 1º - Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.
>
> § 2º - Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte."

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

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, depois de determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

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

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

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº. 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

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

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

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

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação do da declaração. Sem dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

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

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

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF nº. 46/97).

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

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital 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 subseqüente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subseqüente, 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 dúvidas 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.

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 meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

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

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

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

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

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

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

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

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). È 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, a suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas concretas, e não, simplesmente, apresentar argumentos, num universo de contradições, para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal 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, conforme se verifica abaixo:

A peça recursal o contribuinte volta a alegar a sua incapacidade de obter as provas que lhe são favoráveis, quais sejam o recibo de venda do automóvel Toyota e junta os documentos 72/99, referente à negociação dos lotes questionados.

Ora, com a devida vênia, o contribuinte foi autuado por acréscimo patrimonial a descoberto relativo ao ano de 1994, através do levantamento do fluxo financeiro. Ou seja, através da análise das entradas e saídas de recursos à fiscalização apurou um saldo negativo. 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 apresentação de documentos de venda dos imóveis no ano-calendário seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Nesta situação se faz necessário apresentar elementos que comprovem que a aquisição foi feita com recursos com origem justificada (compra a prazo, empréstimos, valores já tributados, valores não tributáveis).

Ademais, verifica-se que as datas de início do procedimento, 19 de novembro de 1997, e de seu encerramento, 17 de junho de 1998, mostram o grande intervalo de tempo que o contribuinte teve para providenciar estes documentos solicitados pela Fiscalização e nada fez. O contribuinte tinha o direito de solicitar prorrogação de prazos para providenciar os documentos solicitados; porém, mais uma vez, nada fez. Não trouxe, ainda, sequer uma única prova de petição aos órgãos responsáveis solicitando a expedição dos documentos relacionados na Intimação (fls. ½). Toda esta inércia do impugnante leva a uma única conclusão: a de que não houve nenhum interesse em se cumprir a Intimação

feita. Portanto, diante de todos estes fatos, não existe a mínima possibilidade de se pensar em realização de diligências para obtenção de provas cujo ônus é exclusivo do suplicante.

Por fim, não procede à argumentação sobre os juros de mora decorrente da aplicação da taxa SELIC e do artigo 42 da Lei nº. 9.430, de 1996.

O contribuinte em diversos momentos de sua petição resiste à pretensão fiscal, argüindo inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, entretanto, não vejo como se poderia acolher algum argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei nº. 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

Matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº. 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Para o caso dos autos (inconstitucionalidade e Taxa Selic) aplicam-se as Súmulas: "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula 1º CC nº. 2)" e "A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº. 4)".

Processo nº. : 10880.015814/98-01
Acórdão nº. : 104-21.804

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.

Sala das Sessões - DF, em 16 de agosto de 2006

NELSON MALLMANN