



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Recurso nº. : 122.198
Matéria : IRPF - Exs: 1993 a 1996
Recorrente : CHONG JIN JEON
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 13 de julho de 2000
Acórdão nº. : 104-17.529

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - A base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro mensal ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios (origens e aplicações) realizados no mês pelo contribuinte. Assim, não encontra respaldo legal a apuração de omissão de rendimentos, através de "fluxo de caixa", apurado de forma anual.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHONG JIN JEON.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2000



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE, SÉRGIO MURILO MARELLO (Suplente convocado), JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, ELIZABETO CARREIRO VARÃO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA e REMIS ALMEIDA ESTOL.

A handwritten signature in black ink, consisting of a long horizontal stroke followed by a curved line that loops back to the right.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529
Recurso nº. : 122.198
Recorrente : CHONG JIN JEON

RELATÓRIO

CHONG JIN JEON, contribuinte inscrito no CPF/MF 051.327.588-60, residente e domiciliado na cidade de Barueri, Estado de São Paulo, à Rua Bauru, n.º 122 - Bairro Tambore, jurisdicionado à DRF em Osasco - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 165/176, prolatada pela DRJ em Campinas - SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 195/203.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 05/09/97, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 103/110, com ciência em 08/09/97, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 945.398,93 (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% (art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96), e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1993 a 1996, correspondente, respectivamente, aos anos-calendários de 1992 a 1995 .



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde constatou-se omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda auferida e não declarada, conforme planilhas demonstrativas de variação patrimonial. (apuração de omissão de rendimentos, através de "fluxo anual de caixa" – valor tributado na declaração de ajuste anual), Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e 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 c/c o artigo 6º e parágrafos, da Lei n.º 8.021/90 e artigos 7º e 8º, da Lei n.º 8.981/95.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 07/10/97, a sua peça impugnatória de fls. 116/122, instruído pelos documentos de fls. 123/154, solicitando que seja acolhida a impugnação, declarando, por via de consequência, a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o Código Tributário Nacional, art. 114 dispõe que fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência; e no art. 43, está o fato gerador do imposto de renda, isto é, "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica" pelo auferimento de renda, "assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos", e "de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais" não compreendidos no conceito de renda;

- que a obrigação tributária nasce de um fato jurídico stricto sensu, sendo irrelevante para a geração de seus efeitos jurídicos vinculantes a vontade do sujeito de direito, em qualquer dos pólos da relação. Diz-se, pois, que é uma obrigação essencialmente ex vi legis. Em outras palavras, não é a vontade do contribuinte nem a do agente fiscal que faz nascer a obrigação tributária. É do fato, concretamente ocorrido e que corresponda ao delineamento legal, que nasce a obrigação de pagar o imposto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

- que na situação dos autos, o impugnante firmou vários contratos e todos atendem aos requisitos já enumerados, pois os contratantes são capazes; possuem legitimidade específica para contratar; houve o consentimento das partes sobre o objeto e cláusulas dos contratos; o objeto de cada contrato é lícito, possível, determinado e economicamente apreciável; e por fim foram celebrados solenemente;

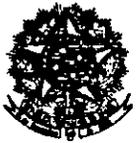
- que o impugnante, que além de brasileiro é cidadão americano e coreano, sempre recebeu recursos fornecidos por seu genitor em contas mantidas nos Estados Unidos e na Coréia, recursos que ingressaram no Brasil trazidos pelo próprio impugnante nas inúmeras vezes que viajou para aqueles países;

- que exatamente, nos anos-calendários fiscalizados, o contribuinte iniciava suas atividades como empresário no ramo de importação de veículos, sendo ainda mais freqüente a ajuda financeira paterna;

- que na verdade, tais recursos se fossem declarados seriam como doações – rendimentos não tributáveis -, pois, efetivamente, nunca houve qualquer compromisso de que viessem a ser pagos. Os valores repassados ao impugnante superam a suposta variação patrimonial apontada pelo Fisco em cada um dos anos-calendários;

- que está sendo providenciada junto às instituições financeiras estrangeiras a documentação comprobatória da disponibilidade desses recursos, que brevemente será juntada aos autos;

- que evidentemente, foi indevido o preenchimento das duas colunas da declaração de bens da DIRPF do ano-calendário de 1993 em relação aos precitados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

veículos, sem que fossem retificadas as declarações dos anos-calendários anteriores para a inclusão da aquisição dos veículos;

- que em relação ao veículo Monza, junta-se cópia do Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo que comprova que o mesmo já pertencia ao contribuinte em 1991;

- que quanto ao veículo Ford Pampa, comprova-se que o veículo já era de propriedade do impugnante em 1990, conforme cópia da ficha de cadastro de veículos expedida pelo DETRAN de São Paulo, que indica licenciamento em 06/07/90;

- que, quanto aos rendimentos tributados exclusivamente na fonte, foram auferidos os rendimentos no valor declarado, só que até a presente data não foi localizado o documento comprobatório. Desta feita, foi encaminhada carta à instituição financeira solicitando a comprovação de que os rendimentos declarados foram auferidos;

- que o contrato de mútuo firmado com a Kesmut de fls. 56/58 comprova que foi aberta, em 28 de março de 1994, uma linha de crédito para o impugnante naquela empresa no valor de 2.000.000 de UFIR;

- que a maior prova do ingresso dos recursos é a amortização da dívida feita pelo mutuário. Além do mais, não há na legislação brasileira a obrigatoriedade de serem efetuados procedimentos junto ao BACEN para empréstimos efetuados no exterior em moeda nacional; tanto é assim que o fisco não cita qualquer dispositivo legal que teria sido descumprido pelo impugnante;

- que de acordo com o contrato de fls. 27, o impugnante alienou 39.840.000 ações da Asia Motors do Brasil, Importação e Comércio S/A, em 31 de dezembro de 1994



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

para a CAF Participações Ltda, no valor de R\$ 340.000,00, correspondente a 513.750,37 UFIR's, a receber em 180 dias da data da venda;

- que guardando coerência de procedimento, deve o Fisco considerar como origem de recursos no ano-calendário de 1994 o valor de 513.750,37 UFIR's, já que lançou no ano anterior a aplicação de recursos na aquisição das ações, agora objeto de alienação;

- que o Auto de Infração aponta, em 1995, como aplicação de recursos a aquisição de três imóveis localizados na Rua João Boemer no valor de R\$ 285.000,00. Todavia, restará comprovado que não houve qualquer disponibilidade de recursos por parte do impugnante nessa operação;

- que o Sr. Shi Yang Yoo, vendedor dos imóveis, tomou um empréstimo no montante de R\$ 286.800,00 junto à empresa CAF Participações Ltda, em 20/10/95, conforme comprovam a escrituração da pessoa jurídica e o contrato de mútuo firmado entre as partes;

- que sendo o mutuário pessoa do relacionamento pessoal do Sr. Chong, o impugnante veio a participar do negócio como seu fiador, mas antes adotou medidas de extrema cautela. Assim, foi acordado, em 20/10/95, como Sr. Shi Yang Yoo, o Protocolo de Intenções de Constituição de Garantia, pelo qual, como garantia do pagamento do empréstimo, foi feita a transferência de três imóveis que o Sr. Shi Yang Yoo possuía na Rua João Boemer, no valor de R\$ 285.000,00, pois os imóveis seriam devolvidos ao vendedor, quando do pagamento total do empréstimo à CAF Participações Ltda;

- que em 23/10/95, com a transferência dos imóveis por escritura do 22º Cartório de Notas, com pacto de retrovenda, conforme documentos de fls. 37/47, foi feito o Aditamento a Contrato de Mútuo, indicando o impugnante como fiador. Fica evidente, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

em toda essa operação não houve desembolso financeiro, não podendo prevalecer a posição do Fisco que lançou como aplicação de recursos o valor dos três imóveis.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais 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 no que diz respeito à aquisição dos veículos Monza e Ford Pampa, verifica-se pelas provas apresentadas, que eles já pertenciam ao contribuinte anteriormente, sendo pertinentes as explicações apresentadas, donde se conclui que não há variação patrimonial a descoberto no ano-calendário de 1992;

- que o mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis, havendo a transferência da propriedade da coisa do mutuante para o mutuário. O mútuo é um contrato real. Isto significa que o contrato aperfeiçoa-se com a tradição da coisa mutuada. Desta forma é elemento essencial à formação do contrato a transferência da coisa;

- que ao invés de provar o efetivo ingresso com o conseqüente aperfeiçoamento do contrato de mútuo, preferiu o contribuinte não fazê-lo, optando pela alegação de falta de previsão legal;

- que não tem razão o contribuinte. Há Leis, Decretos, Resoluções e Circulares do Banco Central que regulam a matéria (Circular n.º 2.242/92 do Banco Central; Resolução n.º 1.946/92). Vê-se, pelo exposto, que agiu bem a fiscalização ao solicitar ao contribuinte a prova da interinação dos recursos. Obviamente um assunto de tamanha relevância não poderia ficar ao desamparo legal. Não basta alegar o empréstimo. Deve ser provado de acordo com as disposições legais. De outra forma não haveria nunca um



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

acréscimo patrimonial a descoberto. Bastaria alegar-se contrato de mútuo realizado com residente no exterior, sem qualquer comprovação, para justificar a origem dos recursos;

- que considerando que o contribuinte nada declarou em sua DIRPF a respeito do recebimento de transferências patrimoniais e, muito menos, apresentou qualquer documento que viesse comprovar legalmente tais transferências, há que se descartar suas alegações;

- que quanto ao valor das ações da Asia Motors vendidas, em 31 de dezembro de 1994, pelo autuado à CAF Participações, para recebimento em 180 dias, não pôde ser considerado como origem de recursos em 1994, em virtude do imposto relativo às pessoas físicas obedecer ao regime de caixa. A compra de parte destas ações, entretanto, foi feita a vista, razão pela qual considerou-se o montante utilizado nesta operação como aplicação de recurso. Verifica-se que não houve incoerência do fisco neste procedimento, como afirma o contribuinte. Todavia este valor deve ser transportado para o ano-calendário seguinte servindo como comprovação da origem dos recursos no ano-calendário de 1995, pedido, aliás, feito pelo impugnante;

- que relativamente aos imóveis situados na Rua João Boemer o contribuinte alega que foram adquiridos sem qualquer disponibilidade de recursos. Teriam sido a ele transferidos para garantia de um empréstimo no qual fora fiador. Empréstimo que, diga-se, já houvera sido garantido por nota promissória devidamente avalizada, conforme fls. 129/130;

- que mais uma vez o impugnante ignorou a legislação em vigor. A venda de um imóvel, com o devido registro no cartório competente, transfere, de modo inequívoco, a propriedade. Os imóveis, portanto, foram adquiridos por ele no ano de 1995. A cláusula de retrovenda, é uma cláusula resolutiva. E de acordo com o art. 119 do Código Civil, se for resolutiva a condição, enquanto esta não se realizar, vigorará o ato jurídico;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

- que a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, pronunciando-se sobre a questão, afirma que a retrovenda ou pacto de resgate é uma venda sob condição resolutiva potestativa. Praticado o ato, verificou-se o fato gerador do imposto, pouco importando que, posteriormente, a condição se realize. Não ocorrendo a transcrição, a repercussão é sobre a transferência do domínio, nada alterando o negócio jurídico da venda;

- que essa discussão, no entanto, é irrelevante, pois o contribuinte, em razão do recebimento em 1995 do valor das ações vendidas em 31/12/94, obteve recursos suficientes para justificar o acréscimo patrimonial naquele ano, sendo assim indevida a exigência, a título de variação patrimonial, no ano-calendário de 1995. Além disso, o fiscal autuante não se aprofundou neste item para verificar o efetivo recebimento desses valores, razão pela qual eles devem ser considerados como origem de recursos.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

**“IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
EXERCÍCIOS 93/96**

Omissão de Rendimentos – Acréscimo Patrimonial a Descoberto

Exercício 1993

Não se configura variação patrimonial a descoberto quando o contribuinte consegue provar a propriedade anterior dos bens que por erro deixou de incluir em declarações de anos anteriores.

Exercícios 1994 e 1995

O acréscimo de patrimônio deve ser coberto pelos rendimentos percebidos, acrescidos de sobras de recursos de períodos anteriores, desde que seja comprovada sua percepção. Não prova a origem de recursos contrato de mútuo feito com o exterior sem a demonstração da efetiva entrada dos recursos, consoante normas do Banco Central, nem extratos de bancos estrangeiros sem comprovação do ingresso da moeda no país. Da mesma forma não comprova a origem de recursos, dentro do próprio exercício, a venda de bens em 31 de dezembro para recebimento após 180 dias.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

Exercício 1996

Os valores considerados como aplicações ou dispêndios e submetidos à tributação a título de variação patrimonial a descoberto, são, quando da venda dos bens ou direitos, aptos a comprovar a origem de recursos em exercícios seguintes.

EXIGÊNCIA FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 07/02/00, conforme Termo constante às fls. 211/212, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (02/03/00) o recurso voluntário de fls. 219/220, instruído pelos documentos de fls. 195/203 e 222/272, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Consta às fls. 272, Medida Liminar em Mandado de Segurança, para determinar à autoridade coatora o recebimento do recurso administrativo do impetrante independente da exigência de qualquer depósito prévio.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há argüição de qualquer preliminar.

A matéria de mérito para discussão neste processo, prende-se, tão-somente, sobre apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, através de "fluxo de caixa anual" de entradas e saídas (origens e aplicações de recursos), relativo aos anos-calendários de 1992 a 1995.

Inicialmente, é de se ressaltar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário proceder uma análise mais detalhada se está correto a apuração de omissão de rendimentos efetivado através do fluxo de caixa anual de entradas e saídas.

A análise de evolução anual do patrimônio da pessoa física decorre da sistemática em se considerar como renda justificada e presumivelmente consumida o saldo positivo em 31/12/, encontrado no resultado da equação envolvendo a título de "recursos", os valores originados de rendimentos tributáveis na declaração, de rendimentos não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

tributáveis e de rendimentos tributados exclusivamente na fonte subtraídos dos "dispêndios e aplicações".

A metodologia de cálculo da variação patrimonial a descoberto reputa-se, a princípio, em operação matemática onde infere-se que para que se adquira bens ou se efetive gastos faz-se necessário a disponibilidade de recursos que os suportem, ou seja, o aumento de patrimônio decorre da aquisição de recursos com origem justificada.

Sem dúvida, que o aumento patrimonial a descoberto apurado na declaração de ajuste anual é considerado pela legislação tributária como omissão de rendimentos, a qual deve ser tributada quando apurada, ou seja, deve ser levado para o ajuste anual, cabendo, no entanto, ao contribuinte, produzir a prova de que dito acréscimo está amparado por recursos cuja origem está comprovada através de rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, respaldado em dívidas ou que provém de doações recebidas.

No caso vertente, o levantamento fiscal apurou em 31/12/92, através de um "Demonstrativo de Fluxo de Caixa Anual" (Entradas e Saídas), a existência de saldo negativo e nesta circunstância logrou a fiscalização tributar, na declaração de ajuste anual de cada exercício, o acréscimo patrimonial não justificado pelos valores não respaldados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, exclusivos na fonte ou que fossem oriundos de empréstimos, pela qual a infração à legislação do imposto foi demonstrada pela violação aos ditames dos artigos 1º ao 3º e 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 c/c o artigo 6º e parágrafos, da Lei n.º 8.021/90 e artigos 7º e 8º, da Lei n.º 8.981/95.

Todavia, não me parece correto obter a omissão de rendimentos através do fluxo de caixa anual. O imposto de renda da pessoa física tem exigência mensal, conforme



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n.º : 10882.001786/97-27
Acórdão n.º : 104-17.529

estabelecem os artigos 2º, 3º e 25 da Lei n.º 7.713/88 e deve corresponder aos rendimentos do mês que se refere a tributação. Portanto, a partir da edição dessa Lei, não tem mais sentido a apuração do acréscimo patrimonial calcado nos valores do patrimônio da pessoa física existente no último dia de cada ano-base, correspondente ao exercício financeiro fiscalizado (31/12).

A apuração de omissão de rendimentos de forma mensal, constitui, no ponto de vista deste relator, a metodologia mais apropriada a fim de ser apurada a omissão de rendimentos real, com devido amparo legal na legislação em vigor. É, sem sobra de dúvidas, aquela mais próxima da realidade dos fatos porquanto se apura, quando for o caso, a evasão do tributo no próprio ato da omissão. Trata-se, pois, de procedimento admitido pela legislação tributária e no qual se apura a omissão de rendimentos efetiva.

Entendo que é ilegal a presunção adotada no auto de infração. Para legitimar a autuação impõe-se a necessidade de se apurar a omissão de rendimentos no mês destinado ao pagamento da exigência, frise-se, até porque os valores anuais informados pelo contribuinte são sujeitos apenas ao ajuste na declaração anual de rendimentos, preconizado pelo artigo 2º da Lei n.º 8.134/90.

É bom lembrar mais uma vez, que os artigos 2º ao 8º da Lei n.º 7.713/88 e os artigos 5º e 6º da Lei n.º 8.383/91, cuidaram de determinar que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Na sistemática adotada pela fiscalização para apuração do imposto, não se pode considerar que possa ocorrer a existência de renda consumida ou de acréscimo patrimonial a descoberto, caso o levantamento não expresse o real patrimônio da pessoa física no mês da apuração do tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

Segundo a legislação mencionada o fato gerador do imposto não deve ser admitido como encerrado no último dia do ano-base conforme inquina o auto de infração. Tal recomendação é sustentada no Manual de Fiscalização.

É de se ressaltar que segundo estabelecem os artigos 2º ao 8º da Lei n.º 7.713/88 e os artigos 5º e 6º da Lei n.º 8.383/91, deve ser apurado mensalmente as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributados na declaração, não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

No presente caso, 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, apurado de forma anual. Assim, no entender da autoridade lançadora a análise de evolução anual do patrimônio da pessoa física decorre da sistemática em se considerar como renda justificada e presumivelmente consumida o saldo positivo em 31/12/, encontrado no resultado da equação envolvendo a título de "recursos", os valores originados de rendimentos tributáveis na declaração, de rendimentos não tributáveis e de rendimentos tributados exclusivamente na fonte subtraídos dos "dispêndios e aplicações".

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 lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

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 constatada na posição do final do período em comparação da mesma situação no seu início é considerada 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).

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

§ 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.

.....”

Ora, como se vê a Lei n.º 7.713/88 instituiu a apuração mensal do imposto e, a partir da edição da Lei n.º 8.134/90, esta apuração mensal passou a ser feita por antecipação, pois o montante real devido somente viria a ser conhecido na declaração de ajuste, após as deduções a que o contribuinte fizesse jus. Com base nos dados fornecidos, poderia a autoridade administrativa aceitá-los ou exigir eventual diferença de tributo.

Desta forma, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

Assim, entendo que, a partir de 01/01/89, os rendimentos omitidos devem ser apurados, mensalmente, pela fiscalização. Sendo que estes rendimentos estão sujeitos 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.

Como também 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 é 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 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, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

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.

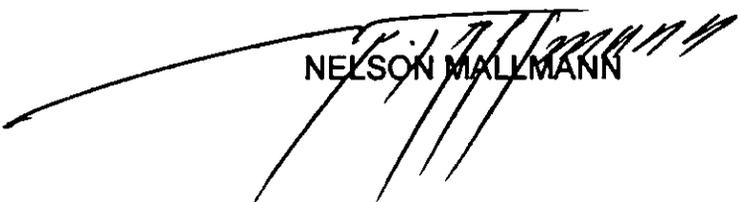


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10882.001786/97-27
Acórdão nº. : 104-17.529

Concluo, portanto, que é ilegal a presunção adotada no auto de infração, qual seja, "Fluxo de Caixa" anual. Para legitimar a autuação impõe-se a necessidade de se apurar a omissão de rendimentos no mês em que ocorreu o fato.

Sala das Sessões - DF, em 13 de julho de 2000



NELSON MALLMANN