



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Recurso nº. : 12.538 - EX OFFICIO
Matéria : IRPF - Exs: 1992 e 1993
Recorrente : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Interessado : ROVÍLIO MASCARELLO
Sessão de : 14 de abril de 1998
Acórdão nº. : 104-16.158

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - 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 são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.

IRPF - FLUXO DE CAIXA - SALDOS POSITIVOS MENSAIS DE RECURSOS - O saldo positivo de recursos, apurados mensalmente, deve ser transposto para o período seguinte, dentro do mesmo ano-calendário, independentemente de comprovação por parte do contribuinte.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em FOZ DO IGUAÇU - PR.

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

FORMALIZADO EM: 05 JUN 1998

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 CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158
Recurso nº. : 12.538
Recorrente : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR

RELATÓRIO

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu - PR, recorre de ofício, a este Conselho, de sua decisão de fls. 718/732, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 361/368.

Contra Rovílio Mascarello, contribuinte inscrito no CPF/MF 134.542.009-97, residente e domiciliado na cidade de Cascavel, Estado do Paraná, à Rua Pará, nº 2.500, jurisdicionado à DRF em Cascavel - PR, foi lavrado, em 08/03/95, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 361/368, com ciência em 08/03/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 563.208,53 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da TRD relativo ao período de 04/02/91 a 02/01/92 como juros de mora; da multa de lançamento de ofício de 50% para os fatos geradores até jun/91, de 80% para os fatos geradores em jul/91 e de 100% para os fatos geradores a partir de ago/91; e dos juros de mora de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda relativo aos exercícios de 1992 e 1993, correspondentes, respectivamente, aos anos-base de 1991 e 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

Da ação fiscal resultou a constatação de omissão de rendimentos tendo em vista variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada. Infração capitulado nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/88; artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90 e artigos 4º e 5º e seu parágrafo único da Lei nº 8.383/91, c/c com o art. 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

O Termo de Verificação e Ação Fiscal de fls. 3253601 esclarece, em síntese, o seguinte:

- que o Demonstrativo dos rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica foi elaborado tendo como base os rendimentos recebidos das empresas da qual o contribuinte tem participação administrativa recebendo pro labore;

- que o Demonstrativo da Receita Total da Atividade Rural foi elaborado relacionando inicialmente por Estado e dentro destes, discriminando por produto, serviço ou qualquer outra forma de rendimento, para posteriormente demonstrarmos a proporcionalidade que cabem aos condôminos;

- que na documentação entregue pelo contribuinte há de se ressaltar que a escrituração contábil apresentada, consta somente a atividade rural desenvolvida no Estado do Paraná, e está globalizada pelos seus rendimentos sem a demonstração de sua composição e o percentual de participação que cabem aos condôminos;

- que o Demonstrativo Total dos Recursos Financeiros para a Atividade Rural foi elaborado com base nas cédulas rurais de financiamentos para a Atividade Rural no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

Estado do Paraná, discriminando-se por cédula rural e os recursos próprios necessários obrigando-se o próprio contribuinte a aplicar tal recurso e extraímos a identificação das cédulas;

- que o Demonstrativo Total dos Dispendios Financeiros com a Atividade Rural no Paraná este demonstrativo foi elaborado de forma mensal relacionando as cédulas e as respectivas amortizações de capital, juros e correção monetária;

- que o Demonstrativo Total das Despesas com a Atividade Rural foi elaborado a partir da escrituração contábil da atividade rural desenvolvida no estado do Paraná que foi apresentada pelo contribuinte e fizemos os ajustes necessários em virtude de não se ter apropriado despesas ou por ter incluído despesas indedutíveis na apuração do resultado tributável;

- que o Demonstrativo Total de Resultado Mensal da Atividade Rural foi confrontado as receitas com as despesas decorridas (resultado mensal contábil) mais as despesas com financiamento, obtendo o resultado mensal fiscal da atividade rural no estado do Paraná e Mato Grosso;

- que o Demonstrativo Proporcional de Resultado Mensal Financeiro da Atividade Rural, com a proporcionalidade que cabem aos condôminos elaboramos este demonstrativo que espelha o resultado financeiro da atividade Rural no Paraná e no Mato Grosso do contribuinte;

- que a Consolidação dos demonstrativos de investimentos de capital foram elaborados a partir do saldo anterior das empresas constantes da declaração do contribuinte do ano anterior e das mutações patrimoniais ocorridas no ano de 1991 através do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

demonstrativo analítico mensal dos agentes modificativos (reservas, correção monetária, lucros e moeda corrente);

- que a Consolidação dos Contratos de Mútuo foram elaborados a partir do saldo anterior das empresas constantes da declaração do contribuinte e cujas empresas tiveram ou não mutações ocorridas no ano de 1991, destacando o crédito do contribuinte (pelos empréstimos concedidos e sua atualização monetária) e o débito pelas amortizações (recebimentos) através do demonstrativo analítico mensal;

- que a Consolidação das Aplicações Financeiras foram elaboradas a partir das entidades bancárias declaradas pelo contribuinte e das mutações ocorridas por aplicação financeira (crédito) no ano de 1991;

- que a Consolidação das Contas Bancárias foram elaboradas a partir das entidades bancárias declaradas pelo contribuinte (que não apresentou os extratos mensais) e o fizemos de acordo com os dados disponíveis.

Em sua peça impugnatória de fls. 372/383, instruída pelos documentos de fls. 384/696, apresentada, tempestivamente em 07/04/95, o contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que sejam acolhidas as razões apresentadas para anular o lançamento, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o recorrente tem como hábito permanente o rigoroso controle de sua movimentação financeira, apurando corretamente os seus saldos de Caixa, tendo se surpreendido com o volume de casos irregulares apontados pela fiscalização;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

- que em virtude da não concordância com os resultados apresentados nos levantamentos efetuados pela fiscalização, o requerente efetuou o seu próprio levantamento, com a finalidade de conferência do referido Auto de Infração;

- que ao constatar distorções nos procedimentos e exames efetuados pela fiscalização, o requerente entendeu quais eram as origens para o grande volume de acréscimo patrimonial a descoberto, apontado pelo agente fiscal;

- que o grande número de distorções apresentado nos levantamentos efetuados pela fiscalização, que em alguns casos favorecem e em outros casos desfavorecem ao requerente, conforme está demonstrado adiante levou o agente fiscal a conclusões completamente equivocadas, que não correspondem à realidade do contribuinte requerente;

- que no exercício de 1992, ano-base de 1991, se faz necessário as seguintes correções:

. Não escrituração da Nota fiscal nº 50.586 da Copacel S/A no valor de Cr\$ 3.360.000,00, no mês de junho/91;

. Não escrituração da Nota Fiscal nº 015457 de Pedro Muffato & Cia no valor de Cr\$ 213.120,00 no mês de outubro/91;

. Houve equívoco no Percentual de participação quando da apuração dos resultados das atividades agropecuárias, o agente fiscal considerou o percentual de 50% para as atividades pecuárias no estado do Paraná, para o rateio das parcelas relativas ao requerente, enquanto que o percentual correto é de 70%;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

. Quanto as liberações de financiamentos em seus levantamentos, o auditor fiscal considerou, em diversos meses, as liberações de financiamentos rurais, como fonte de recursos para a atividade rural. O requerente examinou os demonstrativos apresentados pelo agente fiscal, encontrando várias distorções, conforme consta às fls. 374;

. Quanto a aplicação de valores liberados e recursos próprios, tem-se que ao examinar as cédulas rurais, relativas aos financiamentos agrícolas junto ao banco do Brasil, o agente fiscal comparou as despesas escrituradas com os valores liberados, mais os recursos próprios que o financiado se obriga a aplicar no mesmo período. Nos meses em que as liberações decorrentes de financiamentos, acrescidas dos recursos próprios definidos nos contratos apresentaram diferenças a maior em relação às despesas efetivamente contabilizadas, o agente fiscal considerou este diferencial como despesas com financiamentos não escriturados. Ao adotar este procedimento, o auditor fiscal não levou em consideração os fatos registrados às fls. 375;

. Os contratos de mútuos com a empresa Corradi Mascarello & Cia Ltda. - o auditor tabulou o recebimento de mútuo no valor de Cr\$ 50.000.000,00, em 18/12/91. Entretanto, com a argumentação da inexistência de documentação que confirme o efetivo ingresso desse recurso, o auditor não o considerou para efeitos do fluxo de caixa do mês de dezembro de 1991. Como comprovação do efetivo ingresso dos recursos relativos ao recebimento de mútuos o requerente anexa as cópias da planilha de controle dos mútuos;

. Os contratos de mútuos com a empresa INCOPESSA S/A - na página 18 do Termo de Verificação e Ação Fiscal, o auditor fiscal levantou o recebimento dos créditos e haveres junto à empresa INCOPESSA S/A no valor de Cr\$ 34.816.176,86. Na página 19 do mesmo Termo, o auditor fiscal informa que não considerou este valor no fluxo de caixa do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

requerente em razão da falta de comprovação hábil do referido ingresso dos recursos financeiros no mês de dezembro/91. Sendo que este valor não representa saída efetiva de recursos, uma vez que o mesmo foi transferido da conta Adiantamento Para Futuro Aumento de Capital;

. Ao elaborar as conclusões do seu trabalho, o auditor fiscal adotou o critério de não aproveitamento, como recursos no mês seguinte, das sobras do caixa do mês anterior, embasado na argumentação de que o saldo de caixa positivo no final de cada mês, tem como única forma de comprovação, pelo contribuinte, a existência de saldo bancário;

- que no exercício financeiro de 1993, ano-calendário de 1992 se faz necessário as seguintes correções:

. Falta de escrituração da nota fiscal 00345 do Auto Posto Fada Ltda., no valor de Cr\$ 1.641.500,00, no mês de março/92;

. Falta de escrituração das notas fiscais 00367 e 00369 do Auto Posto Fada Ltda., no valor total de Cr\$ 4.130.000,00 no mês de abril/92;

. Falta de escrituração na nota fiscal 1354 da Comércio de Sementes Barriga Verde Ltda., no valor de Cr\$ 10.186.470,00, no mês de fevereiro/92;

. Mapeamento errôneo das receitas com vendas de gado - em função da atividade agrícola possuir um percentual de participação do requerente (66,00%) e a atividade pecuária possuir outro percentual (70,00%), a classificação incorreta das receitas e despesas, entre estas atividades ocasiona distorções nas apurações dos resultados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

. Percentual de participação na pecuária, também em relação ao ano-calendário de 1992, o agente fiscal considerou indevidamente o percentual de 50% como participação do requerente na atividade pecuária;

. Amortizações de contratos de mútuos - no quadro demonstrativo IX, na página 32 do Termo de Verificação e Ação Fiscal, relativo à movimentação dos contratos de mútuo, o auditor fiscal não considerou as amortizações recebidas;

. Liberações de financiamento rurais - no quadro demonstrativo III, na página 23 do Termo de Verificação e Ação Fiscal, o auditor considerou as seguintes liberações de financiamentos: contrato nº 92/0160-2 Cr\$ 46.168.788,36 para mai/92 e Cr\$ 5.1129.916,60 para jun/92 e o contrato nº 92/0159-9 Cr\$ 35.774.980,56 para mai/92 e Cr\$ 4.425.744,18 para jun/92. De acordo com os documentos anexos as mesmas foram efetuadas integralmente em maio/92;

. Resgates de aplicações financeiras - conforme a declaração do imposto de renda do ano-base de 1991 o requerente relacionou o saldo em 31/12/91 existente em aplicações financeiras, no valor de Cr\$ 51.000.000,00, sendo que ao realizar os seus levantamentos, o auditor fiscal não considerou, em 1992 os resgates desta aplicação financeira, que ocorreram em março/92;

. Alienações de participações societárias - nos recebimentos de créditos decorrentes de vendas de ações da INCOPESA, o auditor fiscal considerou como recebido o valor de Cr\$ 30.230.309,37, em novembro/92, entretanto conforme cópias, as alienações ocorreram em dezembro de 1992 no total de Cr\$ 131.676.872,08;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

. Amortizações de financiamentos rurais - na página 23 do Termo de Verificação e Ação Fiscal, o auditor considerou o valor de Cr\$ 26.448.035,33, no mês de julho/92, referente à liberação da cédula 92/11553-5, o que está correto. Porém, no quadro da página 26 do mesmo Termo, o auditor efetuou a adição deste mesmo valor, como despesa financeira não escriturada;

. Aproveitamento dos saldos mensais de Caixa - também em relação ao ano-calendário de 1992, o auditor fiscal apurou os saldos mensais de caixa, sem o devido aproveitamento do saldo positivo do mês anterior;

- que em decorrência de todos os erros demonstrados no levantamento do auditor fiscal, os resultados apresentados em seu trabalho estão distorcidos, não representando a realidade do contribuinte requerente;

- que em diversos casos o auditor fiscal equivocou-se, em outros justificou a sua decisão pelo argumento de inexistência de documentação hábil;

- que todos os documentos que dão suporte à presente defesa, estavam contidos na solicitação do auditor fiscal, na abertura dos seus trabalho de fiscalização, sendo que os mesmos foram devidamente entregues, pelo requerente, dentro dos prazos legais.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal dando provimento, em parte, à impugnação interposta, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

- que examinando-se a impugnação, bem como os demais documentos que integram os autos, constata-se que o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física, dos exercícios financeiros de 1992 e 1993, ano-base de 1991 e ano-calendário de 1992, pelo qual foi constituído o crédito tributário nos valores constantes do Auto de Infração de fls. 367/368, deve ser retificado pelas seguintes razões de direito e à luz da legislação de regência;

- que os saldos negativos apurados conforme Demonstrativos de Apuração da Renda Omitida de fls. 344/360, relativos aos exercícios financeiros de 1992 e 1993, foram considerados como acréscimo patrimonial não coberto por rendimentos tributáveis, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte;

- que quanto às alegações do impugnante de que alguns valores e ou dados foram incluídos ou excluídos indevidamente pelo Fisco, foi efetuada a análise dos demonstrativos e documentação em que se baseiam, onde constatou-se a procedência e ou improcedência das alegações como a seguir demonstrado:

. Exclusão da nota fiscal nº 049691, no valor de Cr\$ 3.360.000,00, computada como dispêndio no mês de junho/91, porque já está devidamente escriturada em setembro/91, data de seu efetivo pagamento, conforme demonstrado às fls. 386;

. Exclusão da nota fiscal nº 015457, de Pedro Muffato & Cia, no valor de Cr\$ 213.120,00, que foi escriturada no mês de outubro/91, vez que está escriturada, conforme cópia do Diário Geral e NF de fls. 387/388;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

. Exclusão da nota fiscal nº 00345 do Auto Posto Fada Ltda., no valor de Cr\$ 1.641.500,00, no mês de março/92, pois está contabilizada nesse mês, conforme cópia da pág. 05 do Diário Geral e das notas fiscais (fls. 571/573);

. Exclusão da nota fiscal nº 1354, da Comércio de Sementes Barriga Verde Ltda., no valor de Cr\$ 10.286.470,00, no mês de fevereiro/92, por estar devidamente escriturada no mês de maio/92, conforme cópia da pág. 07 do Diário Geral e da nota fiscal (fls. 577/579);

. Percentual de participação - Procedente a alegação da impugnante de que o percentual de sua participação no resultado da atividade pecuária no Estado do Paraná é 70%, conforme comparativo do quadro 9 (Movimentação do rebanho) do Anexo da Atividade Rural, das Declarações de Rendimentos, exercício de 1992, ano-base de 1991, do impugnante e seu parceiro, Sr. Deoclécio Mascarello, às fls. 389/390. Há que se alterar também o percentual no ano-calendário de 1992, no qual igualmente foi considerado indevidamente o percentual de 50%;

. Aplicação de valores liberados e recursos próprios - O impugnante não concorda que a aplicação dos valores liberados deva ser necessariamente efetuada dentro do próprio mês, uma vez que o contrato especifica somente o gasto que deve ser aplicado no produto e safra, bem como valor dos recursos próprios a serem utilizados. Sendo assim, os financiamentos recebidos foram considerados como aplicados totalmente no custeio da atividade rural (conforme previsão contratual desta modalidade de financiamento onde o contratante se obriga a aplicar a totalidade dos recursos recebidos no custeio da atividade) nos respectivos meses de recebimento das parcelas liberadas. Sendo que a metodologia adotada no demonstrativo às fls. 333, foi a comparação das despesas escrituradas (dispêndio contábil) com os valores liberados, mais os recursos próprios que o financiado se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

obriga a aplicar no mesmo período. Apurando-se dispêndio contábil inferior, a diferença foi considerada como despesa não escriturada;

. Que quanto à operacionalidade de apuração das discrepâncias, procede a alegação de que foi indevida a inclusão no mês de agosto/91, do valor de Cr\$ 61.855.809,91, a título de despesas com financiamentos. Considerando os valores corretos das liberações e respectivas datas, ajustou-se o demonstrativo de apuração da variação patrimonial;

. Em relação à amortização de financiamento rural, às fls. 347, o valor de Cr\$ 26.448.035,33, foi considerado corretamente como valor liberado no mês de julho/92, e também, a sua adição como despesa financeira não escriturada no mesmo valor no quadro de fls. 350, não merecendo qualquer ajuste;

. Liberações de financiamentos rurais - Quanto às Cédulas Rurais 91/188-9 e 91/189-7 de financiamento rural, seus valores serão considerados como liberados integralmente em 13/08/91 no total de Cr\$ 10.000.000,00, de acordo com as cópias dos avisos de créditos e dos extratos bancários do Banco do Brasil;

. Procede a realocação dos valores Cr\$ 28.214.310,78, Cr\$ 17.954.477,58, Cr\$ 20.284.776,60 e Cr\$ 15.472.203,96, visto que as liberações ocorreram integralmente em maio/92, de acordo com as cópias dos avisos bancários (fls. 660/661);

. Contratos de mútuo - Incluir como recurso o valor de Cr\$ 50.000.000,00, que foi recebido da empresa Corradi Mascarello & Cia Ltda., em 18/12/91, de acordo com as cópias de planilha de controle dos mútuos e recibo de depósito bancário (fls. 518/521);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

. Excluir o valor Cr\$ 34.816.176,86, no mês de dezembro/91, por não representar saída de recursos, e sim, transferência para a conta Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (fls. 528/529);

. No quadro demonstrativo, às fls. 356, considerar as amortizações julho/92 Cr\$ 200.000.000,00; agosto/92 Cr\$ 275.000.000,00 e novembro/92 Cr\$ 100.000.000,00, todas da empresa Corradi Mascarello & Cia, pois nos demonstrativos de fls. 631, o contribuinte apresenta toda a movimentação das operações de mútuos e os documentos comprobatórios das operações, às fls. 631/649;

. Aproveitamento dos saldos mensais de caixa - procede a solicitação do impugnante quanto ao aproveitamento como recursos dos saldos de meses anteriores (sobras) para os meses seguintes, haja vista que não resta provado que foram consumidos no período, devendo, ser aceitos como recursos para acobertar dispêndios do mês seguinte. Ou seja, os recursos que sobram em um determinado mês, comprovada a sua existência, através da apuração dos saldos mensais positivos, devem ser considerados como recursos disponíveis nos meses subsequentes;

. Resgates de aplicações financeiras - Considerou-se como recursos os resgates (05/03/91 - Cr\$ 67.358.659,15; 06/03/92 - Cr\$ 6.415.540,16; 09/03/91 - Cr\$ 9.841.727,41; 11/03/92 - Cr\$ 2.940.564,38; 13/03/92 - Cr\$ 1.468.427,05; 20/03/92 - Cr\$ 2.022.678,32 = Cr\$ 90.047.596,47), relativos à aplicação financeira do saldo em 31/12/91, de Cr\$ 51.000.000,00, de acordo com os extratos bancários de fls. 681/682;

. Aliações de participações societárias - Comprovado o recebimento da alienação de ações a INCOPEA, em dezembro/92, mediante recibos, depósitos bancários, e os demonstrativos de fls. 684/686, exclui-se o valor de Cr\$ 30.230.309,37, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

novembro/91. Contudo, tais valores não terão relevância na apuração da variação patrimonial, vez que nesse mês o impugnante possuía recursos suficientes para cobrir seus dispêndios.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

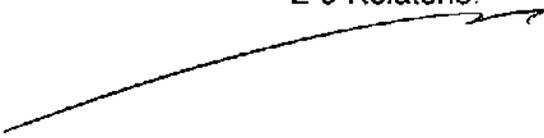
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - REVISÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS E DE BENS

Mantém-se parcialmente a exigência do crédito tributário constituído através de Auto de Infração decorrente de omissão de rendimentos relativos a saldos negativos mensais não justificados por rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, conforme artigos 3º, § 2º, 4º e 8º da Lei nº 7.713/88, quando as provas apresentadas não forem suficientes para elidir as infrações apuradas.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE"

Deste ato, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu - PR, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º, inciso II da Lei nº 8.748/93.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O recurso de ofício está revestido das formalidades legais.

Como se vê dos autos, a peça recursal repousa no recurso de ofício de decisão de 1ª Instância, onde foi dado provimento parcial à impugnação interposta, para declarar insubsistente em parte o crédito tributário constituído, por entender:

- que cabe a exclusão da nota fiscal nº 049691, no valor de Cr\$ 3.360.000,00, computada como dispêndio no mês de junho/91, porque já está devidamente escriturada em setembro/91, data de seu efetivo pagamento, conforme demonstrado às fls. 386;

- que cabe a exclusão da nota fiscal nº 015457, de Pedro Muffato & Cia, no valor de Cr\$ 213.120,00, que foi escriturada no mês de outubro/91, vez que está escriturada, conforme cópia do Diário Geral e NF de fls. 387/388;

- que cabe a exclusão da nota fiscal nº 00345 do Auto Posto Fada Ltda., no valor de Cr\$ 1.641.500,00, no mês de março/92, pois está contabilizada nesse mês, conforme cópia da pág. 05 do Diário Geral e das notas fiscais (fls. 571/573);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

- que cabe a exclusão da nota fiscal nº 1354, da Comércio de Sementes Barriga Verde Ltda., no valor de Cr\$ 10.286.470,00, no mês de fevereiro/92, por estar devidamente escriturada no mês de maio/92, conforme cópia da pág. 07 do Diário Geral e da nota fiscal (fls. 577/579);

- que é procedente a alegação da impugnante de que o percentual de sua participação no resultado da atividade pecuária no Estado do Paraná é 70%, conforme comparativo do quadro 9 (Movimentação do rebanho) do Anexo da Atividade Rural, das Declarações de Rendimentos, exercício de 1992, ano-base de 1991, do impugnante e seu parceiro, Sr. Deoclécio Mascarello, às fls. 389/390. Há que se alterar também o percentual no ano-calendário de 1992, no qual igualmente foi considerado indevidamente o percentual de 50%;

- que procede a alegação de que foi indevida a inclusão no mês de agosto/91, do valor de Cr\$ 61.855.809,91, a título de despesas com financiamentos. Considerando os valores corretos das liberações e respectivas datas, ajustou-se o demonstrativo de apuração da variação patrimonial;

- que quanto às Cédulas Rurais 91/188-9 e 91/189-7 de financiamento rural, seus valores serão considerados como liberados integralmente em 13/08/91 no total de Cr\$ 10.000.000,00, de acordo com as cópias dos avisos de créditos e dos extratos bancários do Banco do Brasil;

- que procede a realocação dos valores Cr\$ 28.214.310,78, Cr\$ 17.954.477,58, Cr\$ 20.284.776,60 e Cr\$ 15.472.203,96, visto que as liberações ocorreram integralmente em maio/92, de acordo com as cópias dos avisos bancários (fls. 660/661);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

- que é de se incluir como recurso o valor de Cr\$ 50.000.000,00, que foi recebido da empresa Corradi Mascarello & Cia Ltda., em 18/12/91, de acordo com as cópias de planilha de controle dos mútuos e recibo de depósito bancário (fls. 518/521);

- que é de se excluir o valor Cr\$ 34.816.176,86, no mês de dezembro/91, por não representar saída de recursos, e sim, transferência para a conta Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (fls. 528/529);

- que no quadro demonstrativo, às fls. 356, considerar as amortizações julho/92 Cr\$ 200.000.000,00; agosto/92 Cr\$ 275.000.000,00 e novembro/92 Cr\$ 100.000.000,00, todas da empresa Corradi Mascarello & Cia, pois nos demonstrativos de fls. 631, o contribuinte apresenta toda a movimentação das operações de mútuos e os documentos comprobatórios das operações, às fls. 631/649;

- que procede a solicitação do impugnante quanto ao aproveitamento como recursos dos saldos de meses anteriores (sobras) para os meses seguintes, haja vista que não resta provado que foram consumidos no período, devendo, ser aceitos como recursos para acobertar dispêndios do mês seguinte. Ou seja, os recursos que sobram em um determinado mês, comprovada a sua existência, através da apuração dos saldos mensais positivos, devem ser considerados como recursos disponíveis nos meses subseqüentes;

- que considerou-se como recursos os resgates (05/03/91 - Cr\$ 67.358.659,15; 06/03/92 - Cr\$ 6.415.540,16; 09/03/91 - Cr\$ 9.841.727,41; 11/03/92 - Cr\$ 2.940.564,38; 13/03/92 - Cr\$ 1.468.427,05; 20/03/92 - Cr\$ 2.022.678,32 = Cr\$ 90.047.596,47), relativos à aplicação financeira do saldo em 31/12/91, de Cr\$ 51.000.000,00, de acordo com os extratos bancários de fls. 681/682;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

- que comprovado o recebimento da alienação de ações a INCOPEA, em dezembro/92, mediante recibos, depósitos bancários, e os demonstrativos de fls. 684/686, exclui-se o valor de Cr\$ 30.230.309,37, em novembro/91. Contudo, tais valores não terão relevância na apuração da variação patrimonial, vez que nesse mês o impugnante possuía recursos suficientes para cobrir seus dispêndios.

Após a análise da questão do recurso de ofício, sou de opinião que nada merece reparo, pois é de raso e cediço entendimento nesta Quarta Câmara que quando o contribuinte obtém empréstimo ou financiamento para suprir determinado fim expresso no contrato de mútuo para emprego em atividades de investimentos/custeio agro-pastoris, a princípio, entende-se de que estes valores foram efetivamente aplicados para esse fim. Por outro lado, quando o levantamento é efetuado em planilhamento financeiro, considerando os ingressos e dispêndios do período, as parcelas dos financiamentos agrícolas aplicadas na atividade e consideradas despesas de custeio devem integrar as origens de recursos, na proporção da participação com recursos fornecidos pelo banco. Sendo que as parcelas financiadas e de recursos próprios constantes destes contratos de financiamentos, somente deverão ser consideradas aplicadas se houver o efetivo dispêndio. As insuficiências de recursos comparadas com as aplicações indicam a existência de receitas não declaradas. Bem como, também é pacífico o entendimento que o saldo positivo de recursos, apurados mensalmente, deve ser transposto para o período seguinte, dentro do mesmo ano-calendário independentemente de comprovação por parte do contribuinte e que erros e/ou equívocos devem ser corrigidos.

Apesar da decisão singular estar bem fundamentada, este Relator entende que se faz necessário tecer alguns comentários a título de esclarecimento sobre a metodologia a ser utilizada nos demonstrativos de origens e aplicações de recursos apurados mensalmente e, principalmente, quando envolve questões com a atividade rural.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

Verifica-se nos autos que o impugnante foi tributado em razão 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", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do fluxo financeiro do suplicante.

Sobre este "acrécimo patrimonial a descoberto" 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. 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).

No caso em questão, a tributação não decorreu do comparativo entre as situações patrimoniais do contribuinte ao final e início do período. Portanto, não pode se tratada como acréscimo patrimonial. Assim, não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto, e sim em omissão de rendimentos apurados através de levantamento mensal por "fluxo de caixa" ou por "fluxo financeiro".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

Como se observa dos autos, a questão de mérito está centrada em se determinar se os recursos providos de empréstimos rurais específicos em nome do contribuinte devem ser considerados no levantamento do "fluxo de caixa" do suplicante, ou seja, podem ou não, tais empréstimos, justificar os acréscimos apurados nos demonstrativos de recursos e aplicações mensais, bem como se os numerários em caixa no final do mês, relativo a atividade rural devem ser considerados como aplicações de recursos.

Em princípio, é óbvio que não, pois é notório que quando os financiamentos agrícolas são liberados, a sua aplicação é destinada a custear, em parte, o plantio do tomador do empréstimo. Sendo que a própria legislação de regência está cercada de cautelas, como é o caso da Lei nº 4.829/65 e o Decreto-lei nº 167/67. Entretanto, no caso em discussão, o fisco ao elaborar a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos Financeiros no ano de 1993, o fez com base em renda consumida, fazendo distinção entre receitas, investimentos, financiamentos, despesas, gastos e aplicações utilizados na atividade rural das demais atividades, conforme se verifica nos autos.

Ora, se os empréstimos rurais, para fins tributários, somente não se prestam para acobertar acréscimo patrimonial a descoberto, aqueles que, por lei expressa, têm destinação específica e cuja aplicação total na atividade rural é confirmada. Essa é a interpretação que deve ser dada ao artigo 31 da Instrução Normativa nº 125, de 26 de novembro de 1992.

Conclui-se, portanto, que quando comprovado que o contribuinte aplicou os recursos obtidos através desse tipo de financiamento em outras atividades, que não aquelas que motivaram o empréstimo, o mesmo deve arcar com o ônus de sua atitude junto ao agente financeiro, se acionado. Porém, para o fisco, na apuração do acréscimo patrimonial devem ser considerados como origem todos os recursos disponíveis, independentemente da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

procedência desses, já que, na prática, não há como separar numerário proveniente das diferentes atividades do contribuinte, pois não há dinheiro "marcado".

Assim, tendo o levantamento fiscal se baseado na movimentação financeira do contribuinte - "fluxo de caixa" -, todos os efeitos financeiros que influíram nas receitas e nos desembolsos, devem ser considerados, sob pena de parcialidade do levantamento.

Se o financiamento para a atividade rural foi aplicado em épocas diferentes, porém considerado no resultado da atividade rural, as fontes de recursos empregados devem igualmente ser considerados. Esta adequação deve ser feita sob pena de influir no levantamento de desembolsos sem a correlata fonte de recursos.

Disso tudo conclui-se que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos, englobando a atividade rural, devem ser considerados os ingressos dos recursos provenientes de financiamentos agrícolas, bem como a sua efetiva aplicação, ou seja, deve ser considerado a totalidade das receitas, das despesas, dos investimentos, dos financiamentos, dos pagamentos de financiamentos, etc. Enfim, deve se considerar todos os ingressos e todos os dispêndios do período, porém, a parcela de participação com recursos próprios somente poderá ser considerada como aplicada se de fato houve o efetivo desembolso desses recursos por parte do tomador dos empréstimos. Não cabe aí a presunção de que esses recursos foram aplicados na mesma proporção dos empréstimos. Assim como, também não procede, a simples presunção que o empréstimo/financiamento recebido em um determinado mês foi, integralmente, aplicado, se não houve o efetivo dispêndio. Razão pela qual deve ser considerado aplicado naquele mês, somente, o equivalente a efetiva despesa realizada, passando o seu saldo para o mês seguinte e assim sucessivamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10935.000515/95-10
Acórdão nº. : 104-16.158

Diante do exposto e considerando que todos elementos de prova que compõem a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade de 1ª Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 1998



NELSON MALLMANN