



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Recurso nº. : 13.399
Matéria : IRPF - Exs: 1993 a 1995
Recorrente : ARCHANGELO MARCHIORI
Recorrida : DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 08 de junho de 1999
Acórdão nº. : 104-17.064

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

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARCHANGELO MARCHIORI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária a importância de CR\$ 18.015.200,00, relativo a nov/92, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 JUL 1999

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064
Recurso nº. : 13.399
Recorrente : ARCHANGELO MARCHIORI

RELATÓRIO

ARCHANGELO MARCHIORI, contribuinte inscrito no CPF/MF 006.771.599-00, residente e domiciliado na cidade de Curitiba, Estado do Paraná, à Rua Maria Clara, n.º 11 - Bairro Alto da Glória, jurisdicionado à DRF em Curitiba - PR, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 471/476, prolatada pela DRJ em Curitiba - PR, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 480/484.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 20/07/95, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 451/467, com ciência em 20/07/95, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 138.029,61 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de ofício de 100% e dos juros de mora de no mínimo de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercício de 1993 a 1995, correspondente aos anos-calendários de 1992 a 1994.

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





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

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

2 - **GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS**: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação do veículo Chevette, ano 89. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, 16 ao 21 da Lei n.º 7.713/88, artigos 1º, 2º e 18 inciso e parágrafos da Lei n.º 8.134/90; e artigos 4º e 52º, parágrafo 1º da Lei n.º 8.383/91.

A Auditora-Fiscal autuante, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal de fls. 446/450, a metodologia utilizada para o levantamento dos saldos negativos mensais tributados, bem como a forma de apuração do ganho de capital oriundo da alienação de bens, cujos fatos podem serem sintetizados da seguinte maneira:

- que em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, às fls. 01 do presente processo, e demais intimações expedidas (fls. 71 a 80), apresentou o contribuinte os esclarecimentos constantes de fls. 81/98, e os documentos de fls. 99/399;

- que com base nestes documentos, efetuamos o levantamento constante dos Demonstrativos da Omissão Mensal de Rendimentos, às fls. 400/445, os quais relacionam os recursos e os dispêndios que compõem a movimentação mensal do contribuinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

- que os extratos bancários foram obtidos junto às instituições bancárias, e, também, apresentados pelo contribuinte em atendimento a nossas intimações. Com relação aos mesmos, os saldos no início do mês foram sempre considerados como recurso no levantamento patrimonial, e os saldos no final do mês como dispêndio. Os saldos negativos têm o tratamento contrário: no início do mês são considerados dispêndio, e, no final do mês, recurso;

- que os depósitos em poupança e DER e as aplicações financeiras representam um dispêndio, assim como os saques de poupança e DER e os resgates de aplicações financeiras são um recurso. Os juros creditados em poupança e DER também integram os recursos;

- que a integralização de capital em dinheiro na empresa AMI - Administração e Participações S/A, entrou como dispêndio - Cr\$ 16.595.352,26 em 23/09/92;

- que a receita da atividade rural do ano calendário de 1992 foi integralmente glosada por falta de documentação hábil que a comprove. O recibo apresentado às fls. 255 não comprova a efetiva venda de gado, a qual deveria ser objeto de Nota Fiscal de Produtor autenticada pela Secretaria da Fazenda do Estado;

- que constatamos erro no preenchimento dos Anexos da Atividade Rural das declarações de 1993 e 1994. As compras de gado efetuadas devem ser lançadas no referido Anexo como Despesa de Custeio/Investimento, o que resulta em prejuízo na atividade, e, conseqüentemente, não há resultado não tributável da atividade rural, conforme declarado nos dois exercícios;

- que com referência à venda de gado para o Frigorífico Argus Ltda., em 26/01/93 e 09/01/94, constatamos, em diligência efetuada à empresa, que o pagamento das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

notas fiscais de entrada ocorreu no mês seguinte ao da transação. Assim, a Nota Fiscal de Entrada n.º 8870, de 26/01/93, está registrada no Livro Diário da empresa (fls. 279/281), e o pagamento da mesma ocorreu no dia 18/02/93 (fls. 281). A Nota Fiscal de Entrada n.º 10.574, de 09/01/94, foi paga pelo Frigorífico Argus ao contribuinte em data de 07/02/94;

- que em pesquisa realizada, apuramos pagamentos de consórcio para aquisição de automóvel pelo contribuinte junto à Autoplan Adm. De Consórcios (doc. De fls. 256/259). As prestações pagas foram alocadas nos meses respectivos dos anos de 1992 e 1993 como dispêndio;

- que às fls. 297/364, cópias dos livros Diário de 1992 e 1993 da empresa AMI - Administrações e Participações S.A, constituída em 23/09/92 para administrar bens imóveis de propriedade do contribuinte Archangelo Marchiori, e que foram incorporados ao capital da mesma. Pela contabilidade da empresa observa-se que, em 1992, houve o pagamento de três taxas de condomínio do apartamento 21 do Edifício Royal Garden, um dos imóveis constantes de seu ativo. Não houve pagamento de manutenção dos demais imóveis incorporados ao seu capital social, e nem recebimento de aluguéis;

- que observa-se que, em vários meses, os recursos superam os dispêndios, entretanto, tais diferenças não são transpostas para o mês seguinte, pois as mesmas presumem-se renda consumida pelo contribuinte, uma vez que as sobras efetivas fazem parte dos saldos bancários alocados como recurso no início de cada mês;

- que ressalte-se que, em nosso levantamento, não estamos considerando as despesas básicas do contribuinte e sua família, tais como alimentação, vestuário, pagamento de empregados, viagens etc.;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

- que foi apurado ganho de capital não oferecido à tributação na venda do veículo Chevette, ano 89, para Maria Lúcia Fernandes de Moraes, em 15/08/93.

Em sua peça impugnatória de fls. 464/467, apresentada tempestivamente, em 17/08/95, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação com objetivo de proceder uma revisão no Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que trata-se de acréscimo patrimonial a descoberto, anos de 1992 a 1994, obtido pelo cotejo dos recursos e dispêndios ocorridos nos meses de janeiro/92 até fevereiro/94, conforme os demonstrativos de omissão mensal elaborados pela ação fiscal;

- que os elementos indicadores de entradas e saídas de recursos estão explicitados no termo fiscal, sendo compreensivos de extratos bancários, aplicações financeiras, integralização de capital, receitas e aplicações na atividade pecuária e recebimentos/pagamentos outros;

- que a cobrança, pela forma como foi apurado o acréscimo patrimonial - em cada mês -, mediante critério aleatório que basicamente importou no desprezo injustificado de volumosos recursos, não merece acolhimento, porquanto esse critério carece de legalidade;

- que como bem explicado no termo fiscal, houve acréscimo a descoberto nos meses de maio, setembro e novembro de 1992; meses de maio, junho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1993; e janeiro de 1994;

- que nos demais meses de todos os anos houve sobras de recursos, as quais todavia foram totalmente desprezadas. Não pode ser aceito esse critério, que importa,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

como dito, em considerar de forma parcial e mesmo tendenciosa a movimentação patrimonial efetiva do contribuinte, e porque, ainda, vem fundado em presunção exótica, de base inverossímil, daí resultando - como não poderia deixar de acontecer - na indicação de acréscimos irreais e aleatórios;

- que o sistema de tributação mensal não ampara tão estranho método, inspirado em presunção inaceitável sobre a renda consumida, mediante o qual acolhe-se como recurso apenas a renda recebida no próprio mês, desprezando-se as rendas excedentes de meses anteriores, como nítida subversão no cálculo mensal da variação patrimonial;

- que não é legalmente admissível, nem aceitável pelo simples bom senso, presumir consumidos os recursos que sobram no mês. A presunção cabível seria em sentido oposto, de preservação da renda, e não do seu consumo, de modo a propiciar o aproveitamento dela na evolução do mês seguinte;

- que por outro lado, não tem cabimento nem amparo legal exigir que o contribuinte faça prova de que não consumiu a renda excedente, em cada mês, prova essa de índole negativa e normalmente impossível de ser feita, já que a declaração de bens, que oportunaria mensurar ao menos indiretamente a renda consumida, é anual;

- que como narra o termo fiscal, a receita rural de 1992 foi integralmente glosada, ao passo que as aquisições de gado foram integralmente lançadas como dispêndio. Trata-se o contribuinte com exacerbado rigor, ao argumento de a receita agropecuária receber tratamento tributário mais benigno;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Comprovada a disponibilidade de recursos suficientes para justificar, no que concerne à parte impugnada do lançamento, o acréscimo patrimonial apurado, é de se elidir a exigência correspondente.

ATIVIDADE RURAL - A venda de gado entre pessoas físicas deve ser comprovada por meio de nota fiscal de produtor extraída na data da operação ou certidão fornecida pela repartição estadual competente da jurisdição do vendedor.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 11/12/96, conforme Termo constante às fls. 477/478, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (03/01/97), o recurso voluntário de fls. 480/484, instruído pelos documentos de fls. 485/489, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que exige-se imposto de renda pessoa física, meses de janeiro/92 a fevereiro/94, sobre acréscimos patrimoniais a descoberto. A impugnação foi parcialmente deferida, e retificadas as planilhas dos acréscimos, acolhendo-se o critério de considerar, em cada mês, o saldo positivo de recursos advindos de meses anteriores, dentro do mesmo ano-base;

- que o lançamento foi julgado procedente em parte, mantendo-se a cobrança de imposto, multa e juros no importe de UFIR 51.571,27, conforme o DARF anexado à decisão;

- que todavia, o direito ao recurso voluntário foi suprimido, determinando a decisão "prosseguir na cobrança amigável da exigência admitida pelo autuado, não impugnada, (...) correspondente aos acréscimos patrimoniais a descoberto ...";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

- que quanto às omissões mensais de rendimentos, procede a irresignação do contribuinte, devendo-se considerar os saldos finais positivos apurados em um mês como recursos no mês seguinte;

- que quanto a glosa da receita da atividade rural, improcedem os argumentos do interessado, pois, não possuindo documentos hábeis e idôneos para comprovar a existência da receita declarada, não é possível a aceitação da mesma;

- que o documento hábil para comprovação da receita relativa à venda de gado é a nota fiscal do produtor, extraída na data da operação, podendo ser suprida a sua falta por certidão fornecida pela repartição estadual competente da jurisdição do vendedor, ambas ausentes nos presentes autos;

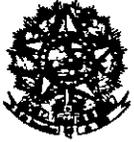
- que ademais, mesmo tendo sido desconsiderado o valor referente à venda de gado como receita pertinente à atividade rural, não foi apurado acréscimo patrimonial a descoberto no respectivo mês, ou seja, janeiro/92;

- que equivoca-se ainda o impugnante ao afirmar que a fiscalização não deduziu o imposto declarado e pago no exercício de 1993, ano-calendário 1992, pois no ajuste anual, conforme consta às fls. 451, foi devidamente deduzido o imposto pago, equivalente a 289,90 UFIR.

A ementa da decisão da autoridade de 1º grau, que consubstancia os fundamentos da ação fiscal é a seguinte:

"IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA

Exercício de 1993 a 1995, anos-calendário de 1992 a 1994



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

- que a venda de búfalos a José Pereira da Silva em jan/92, Cr\$ 18.015.200,00, comprovada por recibo também assinada pelo comprador, merece ser aceita, mesmo sem a nota fiscal de produtor;

- que a rigor da prova tem por finalidade evitar situações de abuso, em que o declarante utiliza receitas sobrantes de origem agropecuária para cobrir acréscimos outros, o que não é o presente caso: o impugnante adquiriu gado em valores muito superiores ao dessa venda, observando-se que os dispêndios na pecuária foram maiores que as receitas;

- que além disso, como se verifica, essa receita foi declarada e tributada na declaração anual do exercício de 1993, pela renda líquida de UFIR 6.034,63, conforme o anexo da atividade rural;

- que essa renda de UFIR 6.034,63 não foi considerada no cálculo fiscal, que, no desprezar a receita para fins do crescimento, não deduziu o imposto declarado e pago sobre ela, o que é incorreto e demanda ser revisto.

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 nas seguintes considerações:

- que o interessado não se pronunciou quanto ao lançamento relativo ao ganho de capital no montante de 2.687,38 UFIR, referente à alienação de veículo em 08/93, que resultou na exigência de 671,85 UFIR de imposto, 671,85 UFIR de multa de ofício e encargos legais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

- que igualmente suprimido o direito de recolher o débito com redução de 30% da multa (pagamento no prazo do recurso), conforme o "aviso de cobrança" utilizado para intimar o recorrente;

- que ilegais e indevidas tais supressões. O direito ao recurso voluntário está assegurado no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, assim como o de pagar o débito com redução da multa é garantido pelo artigo 6º, parágrafo único, da Lei n.º 8.218/91;

- que é absolutamente certo que na impugnação todas as matérias, em particular os acréscimos patrimoniais, foram contestados pela totalidade, portanto não ocorrendo a situação prevista no art. 17 do Decreto 70.235/72, pela qual se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada;

- que a contestação dos acréscimos patrimoniais foi ampla e expressa, insurgindo-se contra o critério de desprezar os recursos acumulados de meses anteriores, e contra a rejeição dos recursos por venda de búfalos em 1992, no que não foi atendida;

- que configura-se aqui o atendimento parcial do que foi pleiteado: os recursos anteriores deveriam ser calculados em UFIR, e não em cruzeiros, para resguardá-los da perda inflacionária, no pressuposto de que a recorrente não apenas preservou os recursos sobranes em cada mês, como os manteve atualizados;

- que outro aspecto das planilhas fiscais merece reexame: os recursos sobranes no término do ano (31/12) não são transpostos para o ano seguinte, e assim "desaparecem". No presente caso, em dezembro/92 sobraram Cr\$ 49.267.186,30 de recursos, que todavia não foram computados em janeiro/93;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

- que a decisão indeferiu a aceitação dos recursos pela venda de búfalos a José Pereira da Silva, feita em janeiro/92, no valor de Cr\$ 18.015.200,00, comprovada por recibo. Fê-lo ao argumento de ser hábil para comprovação da receita a nota fiscal de produtor, apenas;

- que a receita da citada transação foi declarada e tributada na declaração anual do exercício 1993, que apresentou renda líquida de UFIR 6.034,63, conforme o anexo da atividade rural. Nem essa renda líquida foi considerada no cálculo do acréscimo patrimonial, a pretexto de haver "prejuízo na referida atividade", conforme se verifica no termo fiscal, página 3.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há argüição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos verifica-se que a Fiscalização, através do exame das declarações de rendimentos do recorrente, expediu intimação para que o mesmo justificasse, entre outros, suas receitas, dívidas e ônus reais nos exercícios de 1993 a 1995, anos-calendário de 1992 a 1994. Posteriormente, de posse desta documentação, o Fisco constatou, através do levantamento de todas entradas e saídas de recursos - "fluxo de caixa" - "fluxo financeiro", que o contribuinte apresentava, em alguns meses, um "saldo negativo" - "acréscimo patrimonial a descoberto", ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada. Verificou, ainda, omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens.

Assim, a matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, fica restrito ao "acréscimo patrimonial a descoberto" - "saldo negativo mensal", já que a parte referente a tributação de ganho de capital por alienação de bens não houve contestação.

Da análise dos autos verifica-se que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada. Como se vê, o fato que resta a ser julgado é a omissão de rendimentos, apurado através do “fluxo financeiro” do suplicante.

Sobre este “acrécimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal” 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. Não pode se tratada, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

Ora, no presente caso, a tributação levado 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, e já 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 e empréstimos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar (despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc.).

É de se ressaltar, ainda, que nos levantamentos através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - "fluxo financeiro" ou "fluxo de caixa", para se demonstrar que determinado contribuinte efetuou gastos além da disponibilidade de recursos declarados, tem-se que o ônus da prova cabe ao fisco e que estes levantamentos, a partir de 01/01/89, devem ser mensais.

Assim, se o contribuinte não declarou os rendimentos cabe considerá-los como omitidos, pois a omissão sempre deverá ser entendida, sob o ponto de vista fiscal, como todo e qualquer procedimento que implique em não se praticar ato que a lei determine seja praticado. Por outro lado, para manter o equilíbrio da balança, devem ser excluídos os valores devidamente comprovados, através da apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

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 se deu o fato.

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.

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.

É de se ressaltar que, a princípio, a receita da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, por estar sujeito à tributação mais benigna, fica sujeito, por lei, à comprovação de sua origem. Desta forma, deve ser comprovada por meio de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada e documentos reconhecidos pela fiscalização estadual.

Assim, simples documentos emitidos entre particulares, a princípio, não são meios suficientes para comprovar receitas oriundas dessa atividade, principalmente, se não forem lastreados com comprovantes de que houve efetivamente o ingresso destes recursos.

Entretanto, na presente questão, onde a tributação é decorrente de um levantamento de "fluxo de caixa", se faz necessário, uma análise mais profunda do documento acostado às fls. 255.

Entendo, que a fiscalização não poderia, simplesmente, ignorar tal documento, já que é um recibo emitido, tempestivamente, à época do fato, com firma reconhecida, tanto do comprador como do vendedor.

Ora, a fiscalização tinha meios de constatar a veracidade do fato, através do comprador. Bastaria intimar o comprador para confirmar a transação e comprovar o efetivo desembolso dos recursos em questão, já que o levantamento foi feito através de "fluxo de caixa" e nestes casos, o mais importante é verificar as entradas e saídas de recursos.

É de se ressaltar, ainda, que o recorrente declarou, tempestivamente, no Anexo da Atividade Rural, a movimentação de compra e venda de gado.

Desta forma, firmo convicção que a razão está com o suplicante, razão pela qual deve ser excluído da tributação a importância de CR\$ 18.015.200,00, relativo a nov/92.

Quanto ao argumento de que não foi escolhido o critério de demonstrar a variação patrimonial mensal em UFIR, a razão está com o fisco, pois a UFIR é um



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União, sendo apenas utilizado para o cálculo e atualização do imposto, sendo inaplicável no demonstrativo de origens e aplicações de recursos - "fluxo de caixa", já que a finalidade do demonstrativo é verificar se contribuinte possuía recursos com origem declarada suficiente para fazer frente as aplicações. O efeito inflacionário deve ser buscado em aplicações financeiras, e, ninguém, em sã consciência, deixaria os seus recursos sem esta proteção.

Da mesma forma, não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano devem ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, 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. Como em nenhum lugar nos autos se encontra os elementos comprobatórios, não é de se aceitar a transposição dos saldos positivos não utilizados no ano base da apuração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.001657/94-13
Acórdão nº. : 104-17.064

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária a importância de CR\$ 18.015.200,00, relativo a nov/92.

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



NELSON MALLMANN