



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

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Recurso nº. : 121.258
Matéria : IRPF - Ex: 1994
Recorrente : RAUL FERNANDO COHEN
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 12 de abril de 2000
Acórdão nº. : 104-17.443

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 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 ("fluxo de caixa"), onde deverão ser considerados todos os ingressos e dispêndios (origens e aplicações) realizados no mês pelo contribuinte, convertidos, quando for o caso, em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês da ocorrência do fato. Por inexistir a obrigatoriedade da apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade deverá ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base. Da mesma forma, deverá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, apresentada tempestivamente, e devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

IRPF - APURAÇÃO MENSAL - INTIMAÇÃO - DIVISÃO DE DESPESAS ANUAIS - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Não é passível de nulidade o lançamento, cujo período de incidência é a apuração mensal, que contém arbitramento de dispêndio mensal na base de 1/12 do montante anual, se o contribuinte foi regularmente intimado para declinar, mensalmente, os dispêndios realizados.

IRPF - MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (C.P.C., art. 131 e 332 e Decreto n.º 70.235/72, art. 29).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
RAUL FERNANDO COHEN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 MAI 2000

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. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443
Recurso nº. : 121.258
Recorrente : RAUL FERNANDO COHEN

RELATÓRIO

RAUL FERNANDO COHEN, contribuinte inscrito no CPF/MF 121.168.660-49, residente e domiciliado na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, à Av. Luiz Manoel Gonzaga, n.º 630, Bairro Três Figueiras, jurisdicionado à DRF em Porto Alegre – RS, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 134/14134/140, prolatada pela DRJ em Porto Alegre - RS, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 144/152.

Contra o contribuinte, acima mencionado, foi lavrado, em 18/01/99, o Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/03, com ciência, através de AR, em 26/01/99, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 233.237,74 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75%, e juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 1994, correspondente ao ano-calendário de 1993.

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 mensalmente auferida. 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; e artigo 6º e parágrafos, da Lei n.º 8.021/90.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

O Auditor- Fiscal da Receita Federal, autuante, esclarece, ainda, no Auto de Infração, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contador afirma que devem ser considerados como origem a correção monetária que foi declarada como Rendimentos Isentos e Não Tributáveis baseando-se no art. 2, incisos XXV e XL parágrafo 4º da IN 02/93;

- que de fato, como isentos, os "rendimentos" de correção monetária não podem ser tributados mas também não podem ser considerados como origem numa apuração de imposto efetuada em moeda corrigida (UFIR);

- que o balanço de variação patrimonial poderia ser feito em moeda corrente (Cr\$, CR\$ e R\$) e só então dever-se-ia lançar como origem a correção monetária mensal não só da conta corrente na empresa mas também de todas as aplicações financeiras (enquanto o dinheiro estivesse aplicado). Por outro lado o balanço e a declaração em UFIR permitem que o saldo do patrimônio de meses anteriores sejam automaticamente corrigidos mas não aceita que o patrimônio, em UFIR, aumente por efeito de correção monetária.

Irresignado com o lançamento, o autuado, apresenta, tempestivamente, em 19/02/99, a sua peça impugnatória de fls. 113/120, 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 a tributação da omissão de rendimentos apontadas, foi procedida por presunção, arbitrado a partir de tal premissa o quantum debeatur;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

- que a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária há de ser apurada extreme de dúvida, com determinação da matéria tributável, cálculo correto do montante do tributo e identificação do sujeito passivo, na forma preconizada pelo Código Tributário Nacional (art. 142), pressuposto não considerados no lançamento em testilha;

- que no balanço patrimonial foi adotado, para efeito de cálculo, como moeda constante a UFIR, valorando-a, porém, não na data em que os fatos ocorreram, mas sim no início de cada período (mês), ocasionando distorção, como se verá, no valor tributável;

- que o regime de tributação das pessoas físicas, é relevante salientar, é o da data do recebimento dos rendimentos e/ou pagamento, isto é, regime de caixa;

- que a presunção, imposição legal que beneficia o sujeito ativo da relação tributária e adotada no caso em lide, não pode ser interpretada de moldes a agravar a exigência tributária do sujeito passivo, pelo contrário a interpretação há de ser a mais benigna com a parte mais fraca da referida relação jurídica, de sorte que somente seja reclamada a parcela de tributo efetivamente devida ao erário, quando devida;

- que o lançamento em lide não identifica a renda auferida, nem a natureza tributável do rendimento, bastando-se em valorar as informações prestadas pelo contribuinte, cotejando com a declaração de rendimentos do ano-calendário anterior (1992) e com esses elementos foi elaborado o demonstrativo a dar suporte aos indigitados sinais exteriores de riqueza;

- que a constituição do crédito tributário por presunção não dispensa a prova inequívoca da ocorrência dos fatos e a observância integral do disposto no art. 142 do CTN que, entre outros pressupostos, exige a clara determinação da matéria tributável;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

- que o descumprimento dos fundamentos legais que informam o lançamento vicia o trabalho fiscal, tornando-o inválido para o fim a que se propôs;

- que supondo, no entanto, tenham ocorrido as infrações imputadas ad argumentandum tantum, o cálculo e os valores que fundamentaram a constituição do crédito tributário são equivocados por ter partido de premissa falsa, conforme a seguir será explicitado;

- que o regime de tributação das pessoas físicas é o de caixa, isto é, o recebimento e os pagamentos devem ser considerados na data em que ocorreram (art. 2º, da Lei n.º 8.134/90); por tal razão, a UFIR adotada como moeda constante no cálculo procedido pelo Fisco, deve, necessariamente, ser valorada na data dos eventos e não no início do mês como constou para que guarde pertinência com a legislação de regência do tributo e o cálculo reflita a realidade dos fatos;

- que assim, somente com a retificação deste procedimento de ordem legal, fica substancialmente alterada a matéria tributável e, em consequência, o montante do tributo e encargos objeto da lide em questão;

- que foi incluída também, indevidamente, como se tivesse sido paga no ano-calendário de 1993, a importância de 25.438,20 UFIRs, correspondente a valorização da casa concluída em 1992, à Rua São Miguel, lote 33, na praia do Imbé/RS, que o ora impugnante entendeu de incluir em sua declaração de bens do exercício em questão;

- que a importância de 25.438,20 UFIRs, que não foi paga a ninguém no ano de 1993 porque, repita-se, a casa já estava concluída e sem débitos pendentes, foi dividida em duodécimos no valor de 2.119,85, e considerados como pagamentos efetuados em cada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

um dos meses do ano de 1993. Como se, por esse meio, sem provas, fosse possível consignar pagamentos;

- que é certo que o ora litigante agiu de maneira ortodoxa, alterando a seu talante parcela de um bem de seu patrimônio sem que tenha havido dispêndio, mas o desconhecimento ou confusão eventual na forma de apresentação de sua declaração de bens não autoriza a conclusão do fisco, máxime sem provas;

- que com relação a compra do automóvel Escort, motor 018226, placas IBA 2889, adquirido em 25/08/93, é também incorreto o valor constante do demonstrativo fiscal importando em 29.121,43 UFIR's, visto que a aquisição se deu por Cr\$ 1.125.000,00, sendo que o pagamento foi efetuado da seguinte forma: em moeda corrente nacional Cr\$ 300.000,00 ou 5.680,74 UFIR's e Cr\$ 825.000,00 ou 15.622,04 UFIR's com a entrega de um automóvel Gol 1.8 – ano 1992, de propriedade do impugnante;

- que alguns profissionais que se dedicam a confeccionar declarações de rendimentos de pessoas físicas, tem o hábito de incluir na declaração de bens, no final do ano, certa importância detida em moeda corrente nacional, independente de sua existência real. No caso do impugnante, isto também aconteceu no final do ano em lide (1993), referido numerário, no entanto, nunca existiu;

- que deste modo, a importância de 36.398,05 UFIR's em nome do titular da declaração no ano em destaque e 20.000 UFIR's em nome da esposa, devem ser excluídas do rol de seus bens e direitos, por inexistentes;

- que ademais disso, as datas arroladas no demonstrativo efetuado pelo fisco, ora questionado, não são fiéis àquelas em que os fatos ocorreram, tornando impreciso o cálculo, vide, por exemplo, a data de aquisição do automóvel Escort acima referido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

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

- que contrariamente ao alegado, o lançamento não foi baseado em mera presunção, mas sim, nos fatos concretos quais sejam: as aplicações comprovadamente, efetuadas pelo litigante no ano-calendário de 1993, conforme demonstrativo da variação patrimonial de fls. 4/10, sem que o contribuinte comprovasse a origem dos recursos para respaldá-las, apesar de intimado por duas vezes;

- que para se apurar a omissão ou não de rendimento mensais, necessário se faz cotejar os recursos e dispêndios em cada mês, a teor do art. 2º da Lei n.º 8.134/90;

- que a UFIR a ser utilizada para a conversão de valores, para fins de cálculo da variação patrimonial, deverá ser obrigatoriamente a do mês da ocorrência do efetivo recebimento/pagamento, não havendo previsão legal para a utilização de qualquer outra UFIR, como pretende a defesa. Até porque, a tributação das pessoas físicas obedece o regime de "Caixa", como o próprio litigante reconhece, ou seja: os rendimentos são tributados no mês em que forem recebidos;

- que por conseguinte, não pode ser aceito o demonstrativo (fls. 122/130) elaborado pela defesa, através do qual a conversão dos rendimentos e pagamentos foi efetuada pela UFIR diária e não a do mês conforme determinação legal;

- que contrariando o disposto no art. 15 do Decreto n.º 70.235/72, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93 e com intuito de elidir a exigência fiscal a reclamante fica no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

mero terreno das alegações evasivas, todavia, não junta qualquer documento que comprovasse, de forma inequívoca, a inexistência do acréscimo patrimonial a descoberto detectado no demonstrativo de fls. 04/10;

- que assim, se a realidade dos fatos era outra, como aduz a defesa, cabia a ele comprovar mediante documentos hábeis e idôneos, os quais certamente estão ao seu inteiro dispor, se não o fez é porque certamente não lhe convinha;

- que no tocante ao registro na declaração de bens (ano-calendário 1993) de 25.438,20 UFIR's "correspondente a valorização da casa concluída em 1992, à rua São Miguel, lote 33, praia do Imbé/RS" há que se ponderar que: (a) – na declaração de bens do ex: 1994 (fls. 19) o interessado consignou no item 03 tal quantia, com a discriminação de "Conclusão da construção da casa no terreno da rua S. Miguel, lote 33, quadra 25, em Imbé; (b) – intimado (fls. 14/15) a apresentar a comprovação das despesas mensais incorridos na referida construção, em resposta (fls. 44) limitou-se a informar que: "Trata-se de imóvel construído ao longo dos anos sem a localização dos recibos correspondentes até o momento"; e (c) – na hipótese de qualquer erro nos valores lançados na declaração de bens, poderia o contribuinte solicitar a retificação da mesma, obviamente, que acompanhada da documentação que a fundamentasse, todavia, antes de qualquer procedimento fiscal;

- que é totalmente incabível a exclusão daquele montante da declaração de bens/94, bem como do cálculo da variação patrimonial, sob a simples alegação de que corresponderia a "valorização" do imóvel ali incluída indevidamente;

- que quanto a forma de pagamento do automóvel Escort, motor 018226, placas IBA 2889, adquirido em 25/08/93 por 29.212,43 UFIR (Cr\$ 1.125.000,00) a simples proposta de compra n.º 340, datada de 25/08/93 (fls. 131) é insuficiente para comprovar de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

forma inequívoca que o desembolso de Cr\$ 300.000,00 se deu em 25/08/93 e que o restante teria sido pago mediante a entrega do veículo Gol 1.8, ano 1992;

- que relativamente as importâncias consignadas na declaração de bens/94, discriminadas pelo interessado como "Dinheiro em espécie" e por sua esposa como "Moeda corrente nacional", não há como excluir tais registros sob a argumentação singela de que, tais quantias inexistiam em 31/12/93, e que teriam constado nas respectivas declarações "por hábito de alguns profissionais que se dedicam a confeccionar declarações de rendimentos";

- que como já foi dito, através da declaração retificativa, devidamente corroborada por documentação hábil, o contribuinte pode corrigir erros, excluir e incluir valores, obviamente, antes de qualquer procedimento de ofício, o que não é a hipótese dos autos;

- que além do mais, as declarações de rendimentos além de obedecerem aos modelos aprovados pela Secretaria da Receita Federal, serão assinadas pelos contribuintes ou seus representantes;

- que logo, ainda que tais declarações tenham sido "confeccionadas por profissionais com hábito de incluir nelas valores inexistentes", conforme alegado, no caso, tanto o contribuinte como a sua esposa assinaram o "Termo de Responsabilidade" declarando que as informações contidas na declaração são a expressão da verdade;

- que é irrelevante, no caso, as várias opiniões de doutrinadores trazidas pelo impugnante. Até porque, frise-se, está amplamente comprovado nos autos a omissão de rendimentos, caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto sem cobertura nos rendimentos por ele declarados no exercício em tela.



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

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão da autoridade singular é a seguinte:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 1994

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – O acréscimo patrimonial de origem injustificada caracteriza omissão de rendimentos e está sujeito à tributação no mês correspondente (art. 3º, § 1º da Lei n.º 7.713/1988).

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 16/09/99, conforme Termo constante às folhas 141/143, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (11/10/99), o recurso voluntário de fls. 144/152, instruído pelo documento de fls. 153, no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que o lançamento em testilha, embora a afirmação no julgado de que foi realizado com base em fatos concretos, foi efetuado por presunção cotejando informações prestadas pelo ora recorrente com a declaração de rendimentos do ano em questão, validando ou não informações e/ou documentos, permeado por critério eminentemente subjetivo;

- que o demonstrativo de fls. 4/10 é prova eloqüente desse fato, porquanto arrola situações que não aconteceram na forma consignada, como se verá adiante, e, ainda, foi convertido em UFIR's pela UFIR do início de cada mês e não pela data em que os fatos efetivamente ocorreram, agravando a infração imputada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

- que a base de cálculo não pode ser desfigurada por critérios de correção, especialmente com a inflação existente na data em que os fatos aconteceram (1993), chegando a ser superior a 50% no mês. Estabelecer, nestas circunstâncias, como base de cálculo a UFIR válida para o início do mês, distorce irremediavelmente o cálculo, deixando de tributar os fatos quando de sua efetiva ocorrência, para tributá-los num tempo aleatório e por presunção, sem fundamento na legislação e na realidade inflacionária da ocasião;

- que por presunção, também, foi tributado o valor incluído, equivocadamente pelo ora recorrente, na declaração de bens do ano-calendário de 1993, da importância de 25.438,20 UFIR's, a título de valorização da casa concluída em 1992, à rua São Miguel, lote 33, na praia do Imbé – RS. Supondo que a referida casa valesse no ano seguinte mais do que o quantum pago para construí-la, entendeu o recorrente, simplesmente, de atualizá-la na declaração de bens;

- que a compra do automóvel Escort, motor 018226, placas IBA 2889, foi adquirido por 29.212,43 UFIR's, conforme consta do documento de proposta de compra n.º 340, emitido pela empresa Copagra, em 25/08/93, mesma data da aquisição efetiva, no qual estão explicitadas as condições do negócio;

- que a empresa Copagra é uma grande e tradicional empresa no ramo de venda de veículos em Porto Alegre. Se houvesse dúvida quanto a efetiva realização do negócio nas condições postas, bastaria a Autoridade Fiscal solicitar, como de ordinário se faz, à referida empresa, a confirmação do alegado, simplesmente, e seria espancada a incerteza;



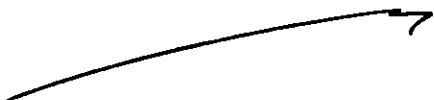
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

- que a exclusão dos valores em moeda corrente nacional que constaram, indevidamente, na declaração de bens em nome do ora recorrente na importância de 36.398,05 UFIR's e 20.000 UFIR's em nome da esposa.

Consta às fls. 153 o depósito recursal de 30% do valor do crédito tributário em discussão, para que o contribuinte possa interpor recurso ao Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

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 rendimentos auferidos (tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte) ou em recursos obtidos através de empréstimos, doações, etc.

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

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

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

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

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

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

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

Lei 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.



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

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

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

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

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

Lei n.º 8.134/90:

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

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

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

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

.....
Lei n.º 8.021/90:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

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

Como se depreende da legislação anteriormente citada o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Assim, entendo que os rendimentos omitidos apurados, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, estão sujeitos à tabela progressiva anual (IN SRF nº 46/97).

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

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, 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, apresentada tempestivamente e devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

Não concordo com o suplicante quando afirma que o lançamento foi feito com base em presunções. Na realidade, o procedimento fiscal decorreu de uma análise das origens e aplicações de recursos ("fluxo de caixa"), ou seja, verificou-se todos os ingressos e todas as saídas. Assim, onde a fiscalização constatou a existência de saldo "negativo" houve a tributação, que facilmente se justifica: " se o suplicante aplicou/gastou mais do que tinha de recursos justificáveis, de algum lugar veio os referidos recursos. Neste caso há a presunção legal de que houve omissão de rendimentos, evidentemente, admitindo-se prova em contrário. Porém, o ônus é do autuado.

Como se vê não houve arbitramento da renda consumida. Houve sim, comprovação, matemática, de omissão de rendimentos, através de um fluxo de caixa, onde se verificou todas as entradas e todas as saídas.

Da mesma forma, não procede a argumentação de que o "fluxo de caixa" deveria ser valorado na data de ocorrência dos eventos, aí entendido como sendo aplicável a UFIR Diária, ou seja, os valores das origens e aplicações deveriam ter sido convertidos tendo por base a UFIR Diária.

Ora, neste aspecto a legislação de regência é clara quando se refere a conversão em quantidade de UFIR das deduções, dispêndios, rendimentos, ganhos, origens e aplicações realizadas por pessoa física. Diz a legislação que será sempre pelo valor da UFIR no mês da ocorrência do fato e não no dia da ocorrência do fato.

Portanto, quando for o caso, a UFIR a ser utilizada para a conversão dos valores, para fins de cálculo do "saldo positivo ou negativo" através da utilização do fluxo de caixa, deverá ser a do mês da ocorrência do efetivo recebimento/pagamento, não havendo previsão legal para a utilização de qualquer outra UFIR, como pretende a recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

No tocante ao registro na declaração de bens de 25.438,20 UFIR, correspondente a construção à Rua São Miguel, lote 33, praia do Imbé – RS, não é de se aceitar o argumento da recorrente que houve, simplesmente, atualização na declaração de bens.

Ora, este erro seria primário por demais, já que quando intimado a apresentar a comprovação das despesas mensais incorridas na referida construção (fls. 44) limitou-se a informar que: “Trata-se de imóvel construído ao longo dos anos sem a localização dos recibos correspondentes até o momento”, bastaria ter inclinado na resposta que o valor ali lançado tinha origem em uma equivocada atualização monetária do bem.

Constata-se, da análise dos autos, que o suplicante foi devidamente intimado para declinar, mensalmente, os valores despendidos na construção da obra em questão, pouco apresentou com relação ao solicitado, não restando outra alternativa para o fisco, senão a divisão do gasto por 12, para proceder a verificação mensal do cálculo do imposto de renda.

Ora, não é passível de nulidade o lançamento, cujo período base de incidência é a apuração mensal, que contém arbitramento do gasto mensal na base de 1/12 do montante anual, se o contribuinte foi regularmente intimado a declinar o referido gasto mensalmente.

Concordo com a decisão singular quando diz que quanto a forma de pagamento do automóvel Escort, motor 018226, placas IBA 2889, adquirido em 25/08/93 por 29.212,43 UFIR (Cr\$ 1.125.000,00) a simples proposta de compra n.º 340, datada de 25/08/93 (fls. 131) é insuficiente para comprovar de forma inequívoca que o desembolso de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

Cr\$ 300.000,00 se deu em 25/08/93 e que o restante teria sido pago mediante a entrega do veículo Gol 1.8, ano 1992.

Ora, cabe ao recorrente o ônus da prova em contrário, já que o documento de fls. 131 não é prova hábil da existência, em nome do autuado, do automóvel marca Gol. Bastaria o recorrente ter ido na Companhia Porto Alegre de Automóveis e ter solicitado a confirmação do negócio constante na Proposta de Compra.

Ademais, nada consta na declaração de bens e direitos do exercício de 1994 que confirmasse a posse e venda do veículo Gol para a Companhia Porto Alegre de Automóveis – COPAGRA.

Da mesma forma, concordo com a decisão singular no tocante as importâncias consignadas na declaração de bens/94, discriminadas pelo interessado como "Dinheiro em espécie" e por sua esposa como "Moeda corrente nacional", não há como excluir tais registros sob a argumentação singela de que, tais quantias inexistiam em 31/12/93, e que teriam constado nas respectivas declarações "por hábito de alguns profissionais que se dedicam a confeccionar declarações de rendimentos".

Ora, o procedimento correto seria a retificação tempestiva da declaração de rendimento, devidamente corroborada por documentação hábil, o contribuinte pode corrigir erros, excluir e incluir valores, obviamente, antes de qualquer procedimento de ofício, o que não é a hipótese dos autos.

Se faz necessário esclarecer que no levantamento das origens e aplicações (entradas e saídas) realizado através do "fluxo de caixa", os valores lançados a título de "numerário em caixa", "numerário em espécie", "numerário em cofre", "em moeda corrente nacional", "dinheiro em espécie", constantes da declaração de bens, devem constar no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

demonstrativo de levantamento do "fluxo de caixa", já que o contribuinte declara que as informações contidas na declaração de rendimentos é a expressão da verdade, exceto se houver prova cabal ao contrário, cujo ônus é do contribuinte.

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

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

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

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

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

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

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procura-se a interpretação que conduza a melhor consequência para a coletividade.

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

.....

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

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

Por isso mesmo, as ações praticadas pelos contribuintes para ocultar sua real intenção, e assim se beneficiar indevidamente do tratamento diferenciado, deve merecer a ação saneadora contrária, por parte da autoridade administrativa fiscal, em defesa até dos legítimos beneficiários daquele tratamento. Dessa forma, não podia e não pode o fisco permanecer inerte diante de procedimentos dos contribuintes cujos objetivos são exclusivamente o de ocultar ou impedir o surgimento das obrigações tributárias definidas em lei. Detectado esse procedimento irregular, como no presente caso, compete ao fisco proceder como o fez: apurar a omissão de receitas e calcular o imposto devido.

No Direito Privado, se a simulação prejudica um terceiro, o ato torna-se anulável. O Estado é sempre um terceiro interessado nas relações entre particulares que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.000222/99-82
Acórdão nº. : 104-17.443

envolvem recolhimento de tributos; por conseguinte, poderia provocar a anulação destes atos. Entretanto, a legislação tributária preferiu recompor a situação e cobrar o imposto devido.

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

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

E, como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva, sendo livre a convicção do julgador, firmo a minha convicção que estão corretos, tanto o procedimento fiscal como a decisão recorrida, no que se refere a omissão de rendimentos apurados através do fluxo de caixa, caracterizados como acréscimo patrimonial a descoberto no auto de infração.

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 12 de abril de 2000



NELSON MALLMANN