



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Recurso nº. : 148.283  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1997  
Recorrente : ADEMAR RUI BRATZ  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS  
Sessão de : 29 de março de 2007  
Acórdão nº. : 104-22.295

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - BASE DE CÁLCULO - APURAÇÃO MENSAL - ÔNUS DA PROVA** - O fluxo financeiro de origens e aplicações de recursos será apurado, mensalmente, onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês, pelo contribuinte. A lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos, desde que a autoridade lançadora comprove gastos e/ou aplicações incompatíveis com a renda declarada disponível (tributada, não tributada ou tributada exclusivamente na fonte).

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

**PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA** - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

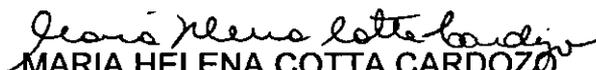
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
**ADEMAR RUI BRATZ.**

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. *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAI 2007

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

Recurso nº. : 148.283  
Recorrente : ADEMAR RUI BRATZ

## RELATÓRIO

ADEMAR RUI BRATZ, contribuinte inscrito no CPF/MF 069.947.840-53, com domicílio fiscal na cidade de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Eng. Ildelfonso Simões, nº 201 - Bairro Três Figueiras, jurisdicionado a DRF em Porto Alegre - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 253/256, prolatada pela Quarta Turma da DRJ em Porto Alegre - RS, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 262/265.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 10/07/00, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 02/22), com ciência através de AR em 14/07/00, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 40.427,49 (Padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, calculados sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 1997, correspondente ao ano-calendário de 1996.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA:** Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, recebidos de RIOCELL S/A, referente aos valores mensais recebidos nos meses de janeiro a junho de 1997, no total de R\$ 103.026,00. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 3º e 11, da Lei nº 9.250, de 1995.

**2 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS:** Omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, decorrente de trabalho sem vínculo empregatício, referente a resgate de Previdência Privada, conforme informado na DIRF pela pessoa jurídica PREVER S/A SEGUROS E PREVIDÊNCIA, no ano calendário de 1997, no valor de R\$ 203.538,43 e RRF de R\$ 50.254,60. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e §§, da Lei nº 7.713, de 1988; artigos 1º ao 3º, da Lei nº 8.134, de 1990 e artigos 3º, 11 e 33, da Lei nº 9.250, de 1995.

**3 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO:** omissão de rendimentos tendo em vista variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados / comprovados, conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal, no Demonstrativo de Variação Patrimonial - Fluxo de Caixa, demais demonstrativos constantes do processo, todos integrantes deste Auto de Infração. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos 1º e 4º, da Lei nº. 7.713, de 1988; artigos 1º e 2º, da Lei nº. 8.134, de 1990, artigos 7º e 8º, da Lei nº 8.981, de 1995; artigos 3º e 11, da lei nº 9.250, de 1995 e artigo 21 da Lei nº 9.532, de 1997.

Em sua peça impugnatória de fls. 232/234, instruído pelos documentos de fls. 235/248, apresentada, tempestivamente, em 08/08/04, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que com referência aos itens 1 e 2 do Auto de Infração concordamos com as referidas omissões constatadas, as decorreram de um lapso de nossa parte. Entretanto, não houve dolo de nossa parte, nem prejuízos ao Erário Público;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

- que a nossa Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, no ano calendário de 1997, exercício de 1998, apresentou a título de base de cálculo para tributação, o valor de R\$ 223.278,06, com um imposto de renda retido na fonte no valor de R\$ 67.089,47;

- que solicitamos que sejam considerados os valores demonstrados, em face de todos os documentos citados já fazerem parte do Processo que originou o auto lançamento, e que já foram objeto de exame pela fiscalização;

- que examinando-se o Demonstrativo da Variação Patrimonial - Fluxo de Caixa de 1995, constatamos que ao final do no calendário de 1995, houve um saldo ou superávit de caixa, no valor de R\$ 111.735,95. O qual deveria ter sido transportado para o mês seguinte.

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

- que relativamente ao cálculo efetuado pelo contribuinte correspondente a infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e sem vínculo e que resultou em uma restituição de R\$ 12.239,61 não procede;

- que, primeiramente, necessário que se ressalte que os valores omitidos são: R\$ 103.026,00 recebidos da RIOCELL e R\$ 203.538,43 recebidos da PREVER, conforme apurado em DIRF em fls. 70 e 72. A DIRF apresentada pela RIOCELL informa um rendimento em julho de 1997 no valor de R\$ 205.071,36, que foi declarado pelo contribuinte (fl. 53) e rendimentos que somam o valor de R\$ 103.026,00 relativos aos meses de janeiro a junho de 1997;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

- que o contribuinte em seu cálculo informa como omitidos os valores de R\$ 93.005,00 (RIOCELL) e R\$ 203.538,43 (PREVER). Isso porque constou na descrição dos fatos fl. 3 que o valor recebido da RIOCELL relativo ao meses de janeiro a junho de 1997 foi de R\$ 93.005,00. Evidentemente que se tratou de equívoco visto que na mesma folha foi indicado a data do fato gerador: 31/12/97 e o valor tributável de R\$ 103.026,00;

- que, da mesma forma, no demonstrativo de cálculo de fl. 21 constou como valor da infração o total de R\$ 306.564,43 correspondente a soma dos valores de R\$ 103.026,00 e de R\$ 203.538,43. Ainda consta do processo, em fl. 92, o comprovante de rendimentos pagos e de retenção na fonte emitidos pela RIOCELL relativo ao ano-calendário de 1997 onde está consignando o pagamento de R\$ 308.097,36 a título de rendimentos tributáveis;

- que, também, não pode prosperar o cálculo apresentado pelo contribuinte, pois compensa o imposto devido com o imposto retido na fonte já utilizado na declaração de ajuste do exercício de 1998 (fl. 52), que foi processada na época, conforme se verifica no extrato do sistema da SRF (fl. 251);

- que considerando que o objeto do presente é a tributação do rendimento omitido concluo que o cálculo procedido pela fiscalização está correto, devendo ser mantido o IRPF de R\$ 5.315,60;

- que, quanto à infração de acréscimo patrimonial a descoberto, inicialmente, cito os arts 806 e 807 do RIR/99, para deixar claro que a autoridade fiscal pode exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessário acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações realizadas e apuradas em fiscalização. Da mesma forma, cabe ao contribuinte comprovar que o acréscimo patrimonial a descoberto teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

- que é importante destacar que ao contribuinte cabe a prova da origem dos recursos utilizados nas aplicações em cada ano-calendário;

- que quanto às sobras ao final do ano-calendário verificadas no demonstrativo de variação patrimonial, também, não podem ser consideradas como origem de recursos no ano seguinte, pois considera-se consumido tal numerário no referido ano-calendário. Como já explicitado, cabe ao contribuinte comprovar a existência, no ano seguinte, desse valor para servir de origem para os seus dispêndios.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/09/05, conforme Termo constante às fls. 259/261, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (13/10/05), o recurso voluntário de fls. 262/264, instruído pelos documentos de fls. 265/268, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelo argumento de que à fl. 52 dos autos consta o espelho de cálculo do imposto, quando da Declaração de Ajuste, sem os valores omitidos. Onde consta uma restituição no valor de R\$ 15.049,96, que até a presente data não foi efetuada pela Receita Federal. Entendemos que a restituição não foi paga em face da constatação das omissões de receita em pauta.

Consta nos autos às fls. 268 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, objetivando o seguimento ao recurso administrativo, sem exigência do prévio depósito de 30% a que alude o art. 10, da Lei n.º 9.639, de 1998, que alterou o art. 126, da Lei nº 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, combinado com o art. 32 da Lei nº 10.522, de 2002.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há qualquer argüição de preliminar.

Cabe, inicialmente, uma manifestação sobre o imposto de renda a restituir no valor de R\$ 15.049,96 apurado na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 1997, exercício de 1998. Está claro, na decisão de Primeira Instância, que o imposto a restituir não pode ser compensado via Auto de Infração, já que a referida Declaração de Ajuste Anual foi processada com aqueles valores e não houve a retificação da referida declaração. Por ocasião da execução do presente Acórdão, o contribuinte deverá se dirigir à repartição de origem e levantar a questão do imposto de renda a restituir, já que provavelmente o valor questionado ficou retido em malha até a decisão definitiva do presente litígio.

Considerando que o objeto do presente é a tributação do rendimento omitido correto está o cálculo procedido pela fiscalização, devendo ser mantido o IRPF de R\$ 5.315,60.

No mérito, propriamente dito, a pedra angular da questão fiscal trazida à apreciação desta Câmara, se resume, como ficou consignado no Relatório, à Acréscimo Patrimonial a Descoberto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

Da análise dos autos do processo se verifica que a autoridade lançadora constatou, através do levantamento de entradas e saídas de recursos - fluxo financeiro ("fluxo de caixa"), que o contribuinte apresentou, no mês de janeiro de 1996, saldo negativo, representando desta forma presunção de omissão de rendimentos, já que consumia/aplicava mais do que possuía de recursos com origem justificada, através de rendimentos tributados, não tributáveis, isentos, tributados exclusivamente na fonte, ou que provinham de empréstimos.

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava "um acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal", ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

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

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

Diz a norma legal que rege o assunto:

“Lei nº. 7.713, de 1988:

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

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

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

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

Lei nº. 8.134, de 1990:

“Art. 1º - A partir do exercício-financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

...

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

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

Lei nº. 8.021, de 1990:

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

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

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

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

Nesta altura deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

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

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

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

Em relação ao cômputo mensal do fato gerador, é de se observar que a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, instituiu, com relação ao imposto de renda das pessoas físicas, a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos. Contudo, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continuou sendo anual. Durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos, especialmente, dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990. É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda surge completo no último dia do exercício social. Só então o contribuinte pode realizar os devidos ajustes de sua situação de sujeito passivo, considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas, as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas e, assim, realizar a Declaração de Imposto de Renda a ser submetida à homologação do Fisco.

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

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

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

Entretanto, a partir do ano de 1990, não é possível exigir do contribuinte o pagamento mensal do imposto de renda, ainda que a fonte pagadora não tenha cumprido o dever legal de efetuar a retenção do imposto por antecipação do da declaração. Sem

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

dúvidas que o imposto de renda na fonte e o imposto de renda recolhido na forma de "carnê-leão", apesar da denominação de imposto devido mensalmente, representam simples antecipações do imposto efetivamente apurado na declaração de ajuste anual.

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

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

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

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

Não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano possam ser utilizados no ano seguinte, pura e simples, já que entendimento pacífico nesta Câmara que o Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/90, será apurado, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais e pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-calendário.

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.

No presente caso, a tributação levada a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação.

Por outro lado, é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o fluxo financeiro ("fluxo de caixa") do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos, retornos de investimentos e empréstimos, (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios/aplicações/investimentos/aquisições possíveis de se apurar, a exemplo de: despesas bancárias, aplicações financeiras, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc., apurados mensalmente.

Assim, não há controvérsia que o lançamento foi realizado dentro dos parâmetros legais.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

Não há dúvidas nos autos, que o suplicante foi tributado diante da constatação de omissão de rendimentos, pelo fato do fisco ter verificado, através do levantamento mensal de origens e aplicações de recursos, que o mesmo apresentava “um acréscimo patrimonial a descoberto”, “saldo negativo mensal”, ou seja, aplicava e/ou consumia mais do que possuía de recursos com origem justificada.

No que diz respeito à exclusão ou inclusão de recursos, bem como à consideração de dívidas e ônus reais no fluxo de caixa, seria ocioso mencionar que todos os valores constantes da declaração de ajuste anual são passíveis de comprovação. E, no tocante a dinheiro em espécie, empréstimos ou recebimento de créditos por empréstimos junto a terceiros ou fornecedores, os quais, eventualmente, justifiquem acréscimos patrimoniais, sua comprovação se processa mediante observação de uma conjunção de procedimentos que permitam a livre formação de convicção do julgador.

Não tenho dúvidas, que a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal.

No âmbito da teoria geral da prova, nenhuma dúvida há de que o ônus probante, em princípio, cabe a quem alega determinado fato. Mas algumas aferições complementares, por vezes, devem ser feitas, a fim de que se tenha, em cada caso concreto, a correta atribuição do ônus da prova.

Em não raros casos tal atribuição do ônus da prova resulta na exigência de produção de prova negativa, consistente na comprovação de que algo não ocorreu, coisa que, à evidência, não é admitida tanto pelo direito quanto pelo bom senso. Afinal, como comprovar o não recebimento de um rendimento? Como evidenciar que um contrato não foi firmado? Enfim, como demonstrar que algo não ocorreu?

Não se pode esquecer que o direito tributário é dos ramos jurídicos mais afeitos a concretude, à materialidade dos fatos, e menos à sua exteriorização formal

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

(exemplo disso é que mesmos os rendimentos oriundos de atividades ilícitas são tributáveis).

Nesse sentido, é de suma importância ressaltar o conceito de provas no âmbito do processo administrativo tributário. Com efeito, entende-se como prova todos os meios de demonstrar a existência (ou inexistência) de um fato jurídico ou, ainda, de fornecer ao julgador o conhecimento da verdade dos fatos.

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

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

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

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

Assim, se de um lado, o contribuinte tem o dever de declarar, cabe a este, não à administração, a prova do declarado. De outro lado, se o declarado não existe, cabe a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

glosa pelo fisco. O mesmo vale quanto à formação das demais provas, as mesmas devem ser claras, não permitindo dúvidas na formação de juízo do julgador.

Como se sabe, no caso, em discussão, os valores apurados nos demonstrativos pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter de verdade indiscutível, valendo enquanto prova em contrário não a vier desfazer ou mostrar sua falsidade.

Observe-se que as presunções *juris tantum*, embora admitam prova em contrário, dispensam do ônus da prova aquele a favor de quem se estabeleceu, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

O Código Tributário Nacional prevê na distribuição do ônus da prova nos lançamentos de ofício que sempre recairá sobre o Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). É ao Fisco que cabe a comprovação da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Deste modo, havendo esta comprovação, ou seja, em face das provas produzidas e das planilhas que atestam o acréscimo patrimonial, a autoridade fiscal não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também o dever.

Ora, tanto o processo quanto a decisão administrativa, no particular, ambos devem primar pela objetividade factual impedidos, liminarmente, que estão, de trilhar a irracionalidade. Assim, pretender-se, como pretendido pelo recorrente, desconhecer de provas documentais, é olvidar a realidade, mediante agressão à objetividade material que fundamentou o lançamento.

Caberia, sim, ao suplicante, em nome da verdade material, contestar os valores lançados, apresentando as suas contra razões, porém, calcadas em provas

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

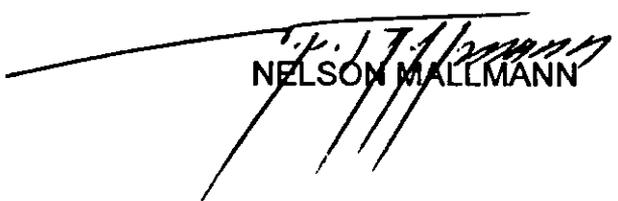
Processo nº. : 11080.004897/00-14  
Acórdão nº. : 104-22.295

concretas, e não, simplesmente, apresentar argumentos para pretender derrubar a presunção legal apresentada pelo fisco, já que o dever da guarda dos contratos e documentário fiscal, juntamente com a informação dos valores pagos é do próprio suplicante, não há como transferir para a autoridade lançadora tal ônus.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a totalidade da exigência fiscal ou mesmo reduzir parte, persiste nesta fase recursal, pois o recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos não amparados em provas, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído a totalidade do crédito tributário constituído.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 29 de março de 2007

  
NELSON MALLMANN