



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Recurso nº. : 122.744
Matéria : IRPF - Ex(s): 1996 a 1998
Recorrente : EDSON MALDONADO
Recorrida : DRJ em RIBEIRÃO PRETO - SP
Sessão de : 24 de janeiro de 2001
Acórdão nº. : 104-17.830

IRPF – GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL – SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - 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 serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Entretanto, 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.

IRPF – RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO - A receita da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, por estar sujeita à tributação mais benigna, fica sujeita, por lei, à comprovação de sua origem. Assim, as receitas das atividades rurais devem ser comprovadas por documentos usualmente utilizados nessas atividades, tais como nota fiscal do produtor e nota promissória rural, bem como demais documentos oficialmente reconhecidos pelas fiscalizações estaduais para comprovar a produção, circulação e percepção de rendimentos classificáveis como de atividade rural.

IRPF - GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS POR PESSOAS FÍSICAS - Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão de bens na declaração do imposto de renda (declaração de bens), caracteriza falta simples, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, II, do RIR/94.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **EDSON MALDONADO**.

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


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 JAN 2001



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

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



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830
Recurso nº. : 122.744
Recorrente : EDSON MALDONADO

RELATÓRIO

EDSON MALDONADO, contribuinte inscrito no CPF/MF 023.407.988-68, residente e domiciliado na cidade de Marília, Estado de São Paulo, à Avenida Santo Antônio, n.º 60, Bairro Centro, jurisdicionado a DRF em Marília - SP, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 125/132, prolatada pela DRJ em Ribeirão Preto, SP, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 140/152.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 30/11/99, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 02/10, com ciência, através de AR, em 02/12/99, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 261.981,91 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96) e 150% para os meses 06/96 e 11/97 (art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96); e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo aos exercícios de 1996 a 1998, correspondente, respectivamente, aos anos-calendários de 1995 a 1997.

O lançamento foi motivado pela constatação das seguintes irregularidades:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

1 – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Omissão de rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda mensalmente auferida e não declarada, cuja infração está capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos, da Lei n.º 7.713, artigos 1º ao 3º, da Lei n.º 8.134/90 e artigos 3º e 11, da Lei n.º 9.250/95. Sendo que a multa do mês de novembro/1997 foi agravada para 150%, tendo em vista que o acréscimo patrimonial a descoberto teve origem em bens não declarados.

2 – OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS: Omissão de rendimentos, tendo em vista ganho de capital na alienação de bens e direitos, cuja infração está capitulada nos artigos 1º ao 3º, parágrafos, 16 a 22, da Lei n.º 7.713; artigos 1º e 2º, da Lei n.º 8.134/90; artigos 7º e 21, da Lei n.º 8.981/95; artigo 17, da Lei n.º 9.249/95 e artigos 22 a 24, da Lei n.º 9.250/95. Sendo que multa do mês de junho/1995 foi agravada para 150%, tendo em vista que o ganho de capital é proveniente de alienações de bens não declaradas.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, através do Termo de Constatação de fis. 79/80, esclarece, entre outros, os seguintes aspectos:

- que o contribuinte foi devidamente intimado em 03/09/99, a apresentar as documentações que embasaram o preenchimento da declaração de rendimentos dos exercícios de 1996 a 1999. Não atendeu a intimação, dentro do prazo concedido;

- que não houve comprovação das receitas e despesas da atividade rural dos anos de 1995, 1997 e 1998. No ano de 1996, o fiscalizado apresentou parte das despesas e nenhuma comprovação das receitas da atividade rural;



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

- que o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano calendário de 1997, sendo que não foram computados, o resultado da atividade rural e outros recursos não comprovados;

- que vale rememorar que por gozar de tributação favorecida, as receitas e despesas da atividade rural devem ser devidamente comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Em sua peça impugnatória de fls. 120/121, apresentada, tempestivamente, em 03/01/00, o suplicante, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que no que se trata no Termo de Constatação a omissão de receita na atividade rural, a devida comprovação se faz através dos contratos de arrendamentos rurais apresentados e pelo visto não considerados pelo agente fiscalizador, sendo que os mesmos merecem credibilidade, por se tratarem de documentos hábeis e idôneos, e que estiveram a todo momento a disposição;

- que com respeito ao recolhimento do imposto devido nas alienações dos imóveis rurais em que sita no Termo de Constatação, os mesmos foram devidamente desmembrados em valores de terra nua e valores de benfeitorias, o que quer dizer que os valores da terra nua foram devidamente corrigidos e apurados e os valores das benfeitorias foram incluídos nas receitas da atividade rural, como permite o Regulamento do Imposto de Renda;

- que o imóvel urbano matrícula n.º 33678 denominado unidade autônoma residencial n.º 61 do Condomínio Edifício Veneza, adquirido em 04 de junho de 1997 e alienado no mesmo ano, conforme contrato particular de compromisso de compra e venda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

na qual consta cláusula de passagem de escritura somente ao término do pagamento e o mesmo não foi declarado pelo motivo dos valores de compra e venda serem o mesmo, não causando dessa forma nenhum prejuízo aos cofres federais já que o mesmo não auferiu lucro imobiliário na operação;

- que ao contribuinte já pertencia uma unidade autônoma na Galeria Atenas sob o n.º 44, devidamente declarada em suas declarações de renda anteriores e que na data de 28 de novembro de 1997 o mesmo adquiriu uma nova unidade na mesma Galeria Atenas só que esta sob o n.º 10, o que causou uma grande confusão no indivíduo que montou e confeccionou sua declaração deste ano, motivo pelo qual não foi declarada a mesma;

- que a venda do imóvel citado no item anterior deu-se na data de 30 de dezembro de 1997 juntamente da outra unidade autônoma na mesma Galeria, o que não foi observado e nem alertado do erro a pessoa que preencheu o formulário da declaração do imposto de renda, mas que serve de base para a procedência do numerário a ser utilizado na compra do imóvel citado no item anterior;

- que o imóvel localizado no Condomínio do Edifício Leblon, matrícula 21329, embora não declarado tem sua comprovação através da alienação dos imóveis citados no item anterior, o que ocasionaria uma bitributação por parte do legislador se o obrigassem a recolher os impostos de dois ou mais imóveis que teriam a origem do numerário de uma única fonte;

- que a aquisição do automóvel marca Volkswagen, modelo Golf GTI, ano 1994, foi adquirido no dia 25 de janeiro de 1999 pelo valor de R\$ 11.500,00 e que ainda não foi declarado ao fisco pelo motivo de estar no exercício vigente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

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

- que o acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza como definido no CTN, art. 13, II, pelo simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio sem a obtenção dos recursos para isso necessários. A eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia a obtenção de recursos não conhecidos pelo fisco. Porém, a presunção contida no dispositivo citado não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo acusado, uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto sem impor condições ao sujeito ativo além da demonstração do referido desequilíbrio;

- que referindo-se à falta de comprovação das receitas da atividade rural, mencionada no termo de constatação, o contribuinte alegou que a comprovação se faz mediante os contratos de arrendamentos rurais apresentados e, pelo visto, não considerados pelo fisco;

- que cabe esclarecer que os rendimentos produzidos pela propriedade agrícola dada em arrendamento são tributáveis como aluguéis e não como receita da atividade rural. Ademais, os alegados contratos não constam dos autos. Se existiram rendimentos que não foram considerados pelo fisco, deveriam ser comprovados pelo contribuinte, o que não ocorreu;

- que é oportuno mencionar que o Decreto n.º 70.235/72, art. 15, determina que a impugnação deve ser formalizada por escrito e acompanhada com os documentos em



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

que se fundamentar. Argumentações desprovidas de provas demonstram apenas expedientes protelatórios visto que não têm o condão de modificar exigência tributária calcada em prova material;

- que procurou justificar a omissão na declaração de bens da unidade autônoma residencial n.º 61, localizada no Condomínio Edifício Veneza, adquirida em 04/06/97 por R\$ 40.000,00, conforme escritura pública de fls. 62/63, alegando ter vendido o imóvel no mesmo ano e pelo mesmo valor de aquisição, não gerando qualquer ganho e não trazendo prejuízo aos cofres federais;

- que independentemente de o imóvel ter sido vendido no mesmo ano de sua aquisição e não ter gerado ganho tributável, é obrigação do contribuinte informar em sua declaração todos os bens móveis e imóveis e direitos que constituem o seu patrimônio, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem assim os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano;

- que cabe esclarecer que o recurso de R\$ 40.000,00 proveniente da venda, em 12/12/97, da unidade autônoma residencial de n.º 61, localizada no Condomínio Edifício Veneza, conforme escritura pública de fls. 65, foi computado no demonstrativo do acréscimo patrimonial;

- que na tentativa de justificar a omissão na declaração de bens da unidade autônoma constituída da loja n.º 10 (dez) da Galeria Atenas, adquirida em 28/11/97, conforme escritura pública de fls. 64, alegou que em virtude de possuir à época, na mesma galeria, outra unidade de n.º 44, causou equívoco em quem elaborou a declaração do imposto de renda, razão da omissão;



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

- que poderia o contribuinte, após a entrega da declaração, solicitar sua retificação para incluir os bens omitidos, no entanto isso não ocorreu. Referidos bens, se declarados, demonstrariam sem sombra de dúvida a existência de acréscimos patrimoniais não justificados pelos rendimentos declarados. E foi exatamente isso que ficou demonstrado, mediante o fluxo mensal de caixa, em que, facilmente, se constata que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo contribuinte, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação;

- que alegou que as duas unidades na Galeria Atenas foram alienadas em 30/12/97, cujas vendas, embora não informadas na declaração de bens, servem para justificar a procedência do recurso utilizado na compra do imóvel localizado no edifício Leblon;

- que a escritura pública de fls. 74 demonstra que a venda da unidade autônoma constituída da loja n.º 10 da Galeria Atenas ocorreu em 15/04/98 por R\$ 65.000,00, não servindo esse recurso para justificar acréscimo patrimonial apurado no ano-calendário de 1997;

- que com relação à outra unidade na Galeria Atenas, o contribuinte não apresentou qualquer documento probante da alegada venda;

- que alegou que o imóvel situado no Condomínio Edifício Leblon, embora não declarado, tem a origem dos recursos comprovada por meio da alienação das unidades autônomas da Galeria Atenas;

- que cabe observar no demonstrativo de fls. 06 que não foi computada a compra do citado imóvel, mesmo porque não poderia, uma vez que este foi adquirido em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

17/03/98, conforme escritura pública. Também não foi computada a aquisição do automóvel marca Volkswagen, modelo Golf;

- que conclui-se que não há qualquer reparo a ser feito na apuração do *acréscimo patrimonial*. Os *dispêndios/aplicações* efetuados foram devidamente comprovados pela autoridade fiscal, que utilizou os documentos comprobatórios dos gastos para a elaboração do fluxo mensal de caixa. Foram computados todos os recursos conhecidos e comprovados;

- que dessa forma, não tendo o impugnante comprovado com rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva, os gastos por ele devidamente comprovados, não há como afastar a exigência tributária que lhe foi imputada;

- que foram apurados ganhos de capital na alienação de quatro imóveis rurais, conforme demonstrativo de fls. 05 e termo de constatação de fls. 79;

- que além da fase de fiscalização, o contribuinte teve o prazo dedicado à impugnação para apresentar documentos de modo a elidir a exigência, porém nada trouxe aos autos como prova;

- que na peça impugnatória, o contribuinte não contestou objetivamente a apuração do ganho de capital, limitando-se a alegar, sem apresentar provas, que "com respeito ao recolhimento do imposto devido nas alienações dos imóveis rurais em que sita no termo de constatação, os mesmos foram devidamente desmembrados em valores de terra nua e valores de benfeitorias, o que quer dizer que os valores da terra nua foram devidamente corrigidos e apurados e os valores das benfeitorias foram incluídos nas receitas da atividade rural, como permite o Regulamento do Imposto de Renda".;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

- que nesse momento, cabe recordar um brocardo jurídico que se aplica à situação que está sendo apreciada: "*Allegatio et non probatio, quasi non allegatio*", que significa: "quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse". Ou seja, não basta questionar graciosamente os argumentos do fisco, deve o interessado rebater de forma coerente e com meios de prova idôneos;

- que além do mais, não se vislumbra qualquer erro no demonstrativo de apuração do ganho de capital, em que foram considerados como preço de venda dos imóveis os valores constantes das escrituras públicas, instrumentos particulares e recibos de pagamentos anexados às fls. 31, 29, 41 e 47/61. As datas das alienações estão em conformidade com os referidos documentos. Como preço de custo foram considerados os valores informados pelo contribuinte nas declarações de bens. Não consta nenhum bem da atividade rural nas declarações apresentadas. E não houve qualquer contestação objetiva a esses fatos;

- que assim, estando correta a apuração do ganho de capital e não logrando o contribuinte demonstrar, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, a ocorrência de erro na apuração, deve ser mantida a exigência tal como foi constituída.

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

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-Calendário: 1995, 1996, 1997

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

Constituem rendimento bruto sujeito ao imposto de renda as quantias correspondentes a acréscimo patrimonial, quando esse não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte, apurado mensalmente, a partir de 01/01/1989, por meio do confronto entre os recursos e os dispêndios realizados pelo contribuinte.

GANHO DE CAPITAL.

Tributa-se o ganho de capital auferido na alienação de bens imóveis, devidamente comprovado.

LANÇAMENTO PROCENDENTE.*

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 12/05/00, conforme Termo constante às fls. 136/138, o recorrente interpôs, tempestivamente (31/05/00), o recurso voluntário de fls. 140/152, instruído pelos documentos de fls. 153/161, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que tendo o tributo, como base de cálculo, a diferença encontrada entre o valor da venda e o custo do imóvel, inexistindo este nas aquisições a título gracioso, entre os quais se inclui os bens havidos como herança, não se pode falar em incidência do tributo na hipótese;

- que por outro lado, examinando a legislação pertinente não se encontrava nenhuma disposição expressa prevendo a incidência na hipótese ventilada, exceto quando alegava que na ausência do valor pago, o custo de aquisição dos bens será ... "o valor da avaliação no inventário ou arrolamento", o que não significa incidência, exigindo-se muito mais do que isso em homenagem ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

- que editada a Lei n.º 8.383/91, o legislador estabeleceu, em suma, que *deveria ser considerado como custo de aquisição dos bens adquiridos até 31 de dezembro de 1991 ... "o valor de mercado, nesta data, convertido em quantidade de UFIR pelo valor desta no mês de janeiro de 1992";*

- que a pessoa física que não se utilizou do valor de mercado, deveria efetuar a correção do custo de aquisição aplicando índices da tabela constante do Ato Declaratório CST n.º 76/91 (aprovado pela IN n.º 39/92), convertendo o valor encontrado em quantidade de UFIR;

- que no caso concreto, conforme se verifica pela declaração apresentada no ano-base, o recorrente não se utilizou do valor de mercado, fazendo a simples atualização, retratando o valor do questionado imóvel em quantidade de UFIR, tendo consignado que o sítio de 17 hectares, valia ao equivalente a 6.817,51 UFIR;

- que o auditor, levando em conta os ingressos e os dispêndios ocorridos no ano-base de 1997, detectou um acréscimo patrimonial não justificado. Todavia, no caso concreto, confrontando-se os valores computados como recursos com a declaração de rendimentos apresentada pelo recorrente se vê que o auditor, conquanto tenha computado os valores consignados à título de custeio rural, não computou, como recursos ingressados, os valores declarados como receitas da atividade rural, ao argumento de que, no caso, o recorrente não comprovou a receita declarada, o que, convenhamos, não se pode aceitar, até porque, se, no caso em exame, computou dispêndios informado pelo contribuinte para apuração do desvio patrimonial, obviamente deveria ter computado os ingressos, sob pena de incidir em comportamento inaceitável em termos tributários;



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

- que tal fato, aliado ao fato de ter computado no demonstrativo do mês de janeiro, como dispêndio, um saldo devedor bancário de R\$ 21.575,22, quando na realidade deveria ter sido computado como recursos;

- que é de se notar que no caso da aquisição do imóvel por R\$ 65.000,00 foi realizada com a venda do outro imóvel no valor de R\$ 40.000,00, a movimentação foi realizada no mesmo mês, isto é, em novembro, não procedendo, pois, a anotação feita pelo auditor, segundo o qual, a venda foi realizada em dezembro e a compra em novembro;

- que na hipótese em que o contribuinte deixe de efetuar o recolhimento, no prazo fixado em lei, de tributo devido em função da realização de um fato gerador, fica caracterizada a prática de um ilícito tributário e como decorrência, sobre o montante do tributo, passa a incidir uma multa, penalidade que, no entanto, é afastada sempre que se perfaça a circunstância elisiva da responsabilidade prevista em lei, e quer está consubstanciada na denúncia espontânea do ilícito, na forma algemada no artigo 138 do Código Tributário Nacional;

- que no caso ora posto à apreciação desse egrégio Conselho, examinando-se as declarações do imposto de renda do recorrente envolvendo o questionado ano calendário, se vê claramente denunciada a venda dos imóveis, onde ele consignou, além do preço da venda, o nome e a identificação fiscal do comprador;

- que em assim sendo, dispondo a lei que, o imposto calculado sobre o lucro auferido na venda imobiliária deve ser pago "até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem percebidos, tendo o recorrente oportuno tempore declarado a ocorrência do fato gerador, não tendo efetuado o recolhimento do imposto devido dentro do prazo acima citado, à evidência, não há como penalizá-lo com multas, exceto a regulamentar decorrente da inadimplência e juros correspondentes;



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

- que examine-se o agravamento da multa para 150%, aplicada, ao argumento de que o recorrente teria se beneficiado com a omissão da declaração da venda dos imóveis e sobre o imposto apurado sobre o acréscimo patrimonial a descoberto;

- que à evidência o argumento não se ajusta ao que o legislador dispôs. Com efeito tais comportamentos, ditos como praticados pelo recorrente, não estando elencados pela lei como pressuposto que autorizasse o agravamento da multa, ela, obviamente, não têm condições legais de subsistir.

Consta às fls. 159/160 a concessão, pela Justiça Federal, de Medida Liminar em Mandado de Segurança, para que o contribuinte possa interpor recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes, sem efetuar o depósito judicial prévio de 30% do valor do crédito tributário mantido pela decisão singular.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição 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 1996 a 1999, anos-calendários de 1995 a 1998. 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 do ano-calendário de 1997, 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.

Da análise dos autos verifica-se, na primeira irregularidade, 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.



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

Sobre este "acréscimo 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

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.

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

"Lei n.º 7.713/88:

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

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

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

§ 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

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 n.º 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.*

É certo que a Lei n.º 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.

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 n.º 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.



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

Relevante observar que a obrigatoriedade do recolhimento mensal nasceu com o advento da Lei n.º 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 apurado, mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/89, estão sujeita à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

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

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 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-base.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

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.).

Assim, não posso concordar 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.

Por tudo que foi exposto é de se rejeitar os argumentos apresentados na fase recursal, já que os mesmos não se fazem acompanhados da comprovação, hábil e idônea, de que não houve a omissão de rendimentos apurada, mensalmente, pela fiscalização.



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

Ora, não há como considerar o saldo devedor em conta corrente do banco (fls. 95/99) como recursos, já que o mesmo representa dispêndios, ou seja, recursos, são representativos de entradas, tais como: rendimentos recebidos, empréstimos recebidos, etc., e dispêndios são representativos de saídas, tais como: gastos, aplicações, pagamentos de empréstimos, cobertura de saldo devedor no banco, etc.

Da mesma forma, é de se ressaltar que 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 documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada e documentos reconhecidos pela fiscalização estadual.

Só posso concordar, 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, evidentemente desde que comprovada, quando o fisco exigir tal comprovação.

Assim, as simples alegações 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.

Como também não procede a alegação que os R\$ 40.000,00 considerados no "fluxo de caixa" em dezembro de 1997, entraram, de fato, em novembro de 1997. A documentação acostada às fls. 65/66, confirmam a data de 12 de dezembro de 1997, e nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

autos não consta documentação hábil que comprove ao contrário, constam somente alegações, sem a prova do fato.

É bom lembrar que não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia. Mesmo porque somente o contribuinte pode explicar as origens dos seus recursos.

No caso, os valores apurados nos demonstrativos elaborados pela fiscalização caracterizam presunção legal, do tipo condicional ou relativa (*juris tantum*) que, embora estabelecida em lei, não tem caráter absoluto 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 estabeleceram, cabendo ao sujeito passivo, no caso, a produção de provas em contrário, no sentido de ilidi-las.

Teve o contribuinte, seja na fase preliminar à instauração do processo fiscal, seja na própria impugnação ao lançamento, oportunidade de exhibir documentos que comprovem que os rendimentos em questão foram originados de rendimentos não tributáveis, ou somente tributáveis na fonte.

Ao se recusar ou se omitir à produção dessa prova, em qualquer fase do processo, a presunção "*juris tantum*" acima referida – necessariamente, transmuda-se em presunção "*jure et de jure*", suficiente, portanto, para o embasamento legal da tributação, eis que plenamente configurado o fato gerador.

Não qualquer possibilidade de dispensa da tributação em razão do silêncio ou omissão do contribuinte em indicar a fonte dos recursos. O fisco adotou essa forma de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

cobrança do tributo por ser a que melhor se adapta ao sistema de tributação do imposto de renda vigente nesse período.

Em resumo, na hipótese em litígio, a Fazenda Pública tem a possibilidade de exigir o imposto de renda com base na presunção legal e a prova para infirmar tal presunção há de ser produzida pelo contribuinte que é a pessoa interessada para tanto. Também inexistente incoerência em relação à forma de cobrança do tributo correspondente, como base nos recolhimentos mensais do imposto de renda, sujeitos ao ajuste anual.

Quanto a segunda irregularidade, qual seja, a omissão de ganho de capital, tem-se que Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. Assim, não existe dispensa de tributo para a alienação de imóveis adquiridos a título gracioso, como os bens havidos como herança. A dispensa de tributo é por ocasião do recebimento do bem e não da alienação do bem, como é o caso em questão.

Da análise dos autos, verifica-se que a fiscalização utilizou-se do custo de aquisição constante das declarações de imposto de renda do recorrente, e esta é a metodologia correta, se, porventura, existe alguma diferença na correção do custo, competia ao recorrente o ônus da prova, já que não havia impedimento algum para que o mesmo lastre-se a sua peça recursal com todas as cautelas necessárias.



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

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

É bom lembrar, novamente, que não é lícito obrigar-se a Fazenda Nacional a substituir o particular no fornecimento da prova que a este competia. Mesmo porque somente o contribuinte pode explicar corretamente os seus negócios.

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. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

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 tomar 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. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

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 e ganhos de capital no auto de infração.

Desta forma, a ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois a recorrente insiste em contestar os valores do lançamento sob argumentos meramente protelatórios, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído, ou pelo menos reduzido o crédito tributário constituído.

Para concluir é de se ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário proceder uma análise mais detalhada se está correto a aplicação da multa qualificada (agravada) nos itens referentes aos bens que foram omitidos na declaração de bens do imposto de renda.

Assim, com a devida vênia, não posso acompanhar na íntegra a decisão singular, já que o meu entendimento sobre multa de lançamento de ofício qualificada é divergente do entendimento da nobre Auditora Fiscal da Receita Federal, autuante, pelas razões alinhadas na seqüência.

Entendo, que neste processo, se faz necessário a evocação da justiça fiscal, no que se refere a multa qualificada aplicada de 300%, decorrente do art. 992, II, do RIR/94, cujo diploma legal é o artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218/91, reduzida para 150%, conforme o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de omissão de rendimentos. O auto de infração noticia a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o argumento de que o contribuinte deixou de relacionar alguns bens em sua declaração de imposto de renda (declaração de bens), caracterizando, no entender da autuante, evidente intuito de fraude.

Ora, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no inciso II do artigo 992 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do IPI, "é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". Porém, para a legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito acima integra, juntamente com o de fraude e conluio da aplicável ao IPI, o de "evidente intuito de fraude".

Como se vê o artigo 992, II, do RIR/94, que representa a matriz da multa qualificada (agravada/majorada), reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

A simples previsão deste pressuposto já desnatura a imposição da multa qualificada (majorada).

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

"Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento."

Entendo que para aplicação da multa qualificada/agravada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude.

De modo que, com o devido respeito e acatamento, examinando-se a aplicação da penalidade de 150%, vislumbra-se um lamentável equívoco da autuação fiscal. Cumulou-se duas premissas: a primeira foi a falta de recolhimento do imposto de renda pessoa física, se houvesse; a segunda que esta infração seja com o evidente intuito de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

sonegar ou fraudar imposto de renda. Assim agindo, aplicou, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, prevalecendo a imposição, a toda evidência não há, nos autos, provas de que tenha tal infração o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente como diz a lei.

O fato de alguém - pessoa jurídica - não registrar as vendas, no total das notas fiscais, na escrituração pode ser considerado de plano com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda ? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nesta circunstância, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar. É evidente que o caso, em questão, é semelhante, já que o recorrente deixou de fazer constar em sua declaração bens. Sendo irrelevante, o caso de que somente o faria em virtude da presença da fiscalização. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples falta de declaração de bens.

Por que não se pode reconhecer na simples falta de declaração de bens, embora possa ser clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples, tal como acontece no presente processo. É porque existe o imposto, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar.

Enfim, não há no caso a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, ainda que exista a prova da falta de recolhimento do imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

Já ficou decidido por este Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Nem seria necessário a referência da decisão deste Conselho de Contribuinte, na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade administrativa não se pode dizer que houve o "evidente intuito de fraude" que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada (agravada). Não bastam supostos meros indícios, seria necessário que estivessem perfeitamente identificadas e comprovadas as circunstâncias materiais do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de fraude, praticado pelo autuado com relação aos rendimentos recebidos por ele.

Há pois, neste processo, a ausência, inegável, do elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

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

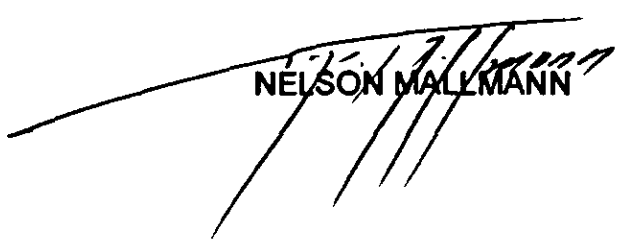


**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13830.001555/99-05
Acórdão nº. : 104-17.830

de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa de lançamento de ofício qualificada para multa de lançamento de ofício regular.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2001



NELSON MALLMANN