



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Recurso nº. : 14.155
Matéria : IRPF - Ex: 1994
Recorrente : ARCIZIO ZÍLIO
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR
Sessão de : 15 de abril de 1998
Acórdão nº. : 104-16.193

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

IRPF - EMPRÉSTIMOS RURAIS COM FINALIDADE ESPECÍFICA - CÉDULA RURAL PIGNORATÍCIA - LEVANTAMENTO DE FLUXO FINANCEIRO - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Quando o levantamento é efetuado em planilhamento financeiro (fluxo de caixa), considerando todos os ingressos e dispêndios do período, as parcelas dos financiamentos agrícolas aplicadas na atividade rural e consideradas despesas de custeio devem integrar as origens de recursos, na proporção da participação com recursos fornecidos pelo banco. Sendo que as parcelas financiadas e de recursos próprios constantes destes contratos de financiamentos, somente deverão ser consideradas aplicadas se houver o efetivo dispêndio. Assim, quando ficar comprovado que o contribuinte aplicou os recursos obtidos através de financiamento agrícola em outras atividade, que não aquelas que motivam o empréstimo, o mesmo deve arcar com o ônus de sua atitude junto ao agente financeiro, se acionado, no entanto, na apuração do "fluxo de caixa" devem ser considerados como origem de recursos. As insuficiências de recursos comparadas com as aplicações indicam a existência de receitas não declaradas.

IRPF - RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO - A receita da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, 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. Simples documentos emitidos entre particulares não são meios suficientes para comprovar receitas oriundas dessa atividade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

IRPF - GANHOS 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 corrigido monetariamente. 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.

IRPF - TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS OMITIDOS - CARNÊ - LEÃO - AJUSTE ANUAL - Quando não informados na declaração de ajuste, os rendimentos apurados de ofício serão computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, conforme orientação contida na alínea "a", inciso I, do artigo 1º da Instrução Normativa nº 046, editada pela Secretaria da Receita Federal em 13 de maio de 1997.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
ARCIZIO ZÍLIO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para que os valores mensalmente tributados sejam computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 MAI 1998

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193
Recurso nº. : 14.155
Recorrente : ARCIZIO ZÍLIO

RELATÓRIO

ARCIZIO ZÍLIO, contribuinte inscrito no CPF/MF 078.529.839-87, residente e domiciliado na cidade de Assis Chateaubriand, Estado do Paraná, à Rua das Paineiras, nº 87, Bairro Centro, jurisdicionado à DRF em Cascavel - PR, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 128/138, prolatada pela DRJ em Foz do Iguaçu - PR, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 146/150.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 15/01/96, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 87/93, com ciência em 15/01/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 54.598,53 UFIR (referencial de indexação de tributos e contribuições de competência da União - padrão monetário fiscal da época do lançamento do crédito tributário), a título de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescidos da multa de ofício de 100% e dos juros de mora de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto, referente ao exercício de 1994, correspondente ao ano-calendário de 1993.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

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. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e artigo 8º da lei nº 7.713/88, com alterações dos artigos 1º ao 4º da Lei nº 8.134/90, combinados com o artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

2 - GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS: Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme demonstrativo da apuração dos ganhos de capital anexado ao processo. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º, 16 ao 21 da Lei nº 7.713/88, artigos 1º, 2º e 18 inciso e parágrafos da Lei nº 8.134/90.

A Auditora-Fiscal autuante, esclarece, através do Termo de Verificação e Ação Fiscal de fls. 82/86, a metodologia utilizada para o levantamento dos saldos negativos mensais tributados, bem como a forma de apuração do ganho de capital oriundo da alienação de bens.

Em sua peça impugnatória de fls. 098/101, apresentada tempestivamente, em 06/02/96, o contribuinte, se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para considerar ineficaz a exigência contida no Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a ação fiscal, como informa o respectivo termo, efetuou um minucioso levantamento dos ingressos e saídas de recursos financeiros, conforme as planilhas de fls. 80/81;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

- que o levantamento abrange compras e vendas de máquinas e implementos agrícolas, produção e comercialização de soja/milho, compras e vendas de lotes rurais, veículo. Também abrange financiamentos contraídos e suas amortizações, utilizados no custeio agrícola e na aquisição de tratores/implementos;

- que nos financiamentos adotou-se o critério de considerar as liberações como recursos, e os pagamentos como dispêndios;

- que o impugnante, como bem demonstram suas declarações de renda, é agricultor. Dedicar-se exclusivamente à atividade agrícola, não exercendo qualquer outra atividade ou profissão, e sua receita provem exclusivamente da produção agrícola;

- que é importante fixar essa realidade - renda exclusiva da atividade agrícola - para afastar desde logo qualquer possibilidade de auferimento de recursos em outra atividade que não a agricultura, e dentro dessa premissa, que se espera seja considerada, excluir de plano a ocorrência de ganhos outros, não agrícolas, que pudessem hipoteticamente existir e concorrer na formação do acréscimo a descoberto;

- que diante dessa realidade, as diferenças obtidas pela ação fiscal haverão de resolver-se no estrito âmbito da atividade agrícola, dos recursos e despesas ligados a essa atividade, inclusive ganhos de capital na alienação de imóvel rural;

- que conforme o artigo 67, parágrafo 4º do RIR/94, o bem adquirido por meio de financiamento rural será considerado despesa no mês do pagamento do bem e não no do pagamento do empréstimo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

- que pelo parágrafo 12 do mesmo artigo, os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural não poderão ser utilizados para justificar acréscimo patrimonial;

- que no fluxo financeiro elaborado pela ação fiscal há ingressos e dispêndios de empréstimos/financiamentos ligados à atividade rural: financiamentos COOPERVELE, repasses COOPEVALE, Banco do Brasil, Unibanco, FINAME. Os dispêndios estão quantificados segundo os valores das liquidações, isto é, neles estão incluídos os encargos financeiros (juros, correção, taxas, etc.);

- que já pela regra do parágrafo 12 os recursos de empréstimos agrícolas não se prestam para justificar acréscimo patrimonial. Ora, sendo assim, é plausível interpretar que também - por natural corolário - as liquidações dos empréstimos não podem ser consideradas "dispêndios". Se os ingressos a esse título não entram, é lógico que as saídas correspondentes também não entram no fluxo financeiro;

- que as disposições especiais do artigo 67 levam a entender, com razoável certeza, que o acréscimo patrimonial, na atividade agrícola, não pode ser apurado pela metodologia comum dos ingressos e saídas de recursos, mas demanda apuração específica pelas normas especiais, o que não foi levado em consideração;

- que foi considerada apenas a receita de comercialização com a COOPERVELE, mais Cr\$ 708.000.000,00 em abril, de soja entregue na compra do imóvel de fls. 45. As receitas foram maiores. O impugnante entregou produtos a outras cooperativas, além da COOPERVELE. Que além disso, a parcela de Cr\$ 200.000.000,00 paga em fevereiro, pela compra do imóvel (fls. 42, parcela inicial), também foi quitada pela entrega de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 13925.000564/95-61
Acórdão nº : 104-16.193

1.000 sacas de soja comercial, conforme estipulado no contrato e referido no recibo de fls. 44;

- que a parcela de Cr\$ 139.168.907,00 (janeiro) foi recebida da Giombelli S/A com correção monetária (nota 1410, fls. 34) a partir do dia 10/12/92, como bem esclarece a carta de fls. 33. O valor efetivamente recebido foi maior;

- que a parcela de Cr\$ 350.000.000,00, abril, venda da colheitadeira New Rolland, também foi recebida com correção monetária. Houve evidente engano no recibo de fls. 23, ao citar apenas o valor nominal da dívida quitada;

- que quanto ao Ganho de Capital em setembro/93, Cr\$ 1.049.799,97, cálculo de fls. 46. Em maio de 1994 o impugnante apurou e recolheu o imposto, pelo ganho total pela venda do imóvel, conforme cálculo e DARF inclusos.

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

- que inicialmente, cabe salientar que somente o que foi expressamente impugnado ou argumentado pelo contribuinte deve ser apreciado nesta decisão, ex vi do disposto no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72;

- que com relação ao aditamento à impugnação, de fls. 108 e seguinte, relatado ao final do item 1.2, cabe registrar que o contribuinte, ao apresentar sua impugnação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

- que o método utilizado na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, questionado pelo impugnante, considera todos os recursos e dispêndios, ou seja, retrata a completa atividade econômica do contribuinte a qual, como esclarecido de início, não se limita à atividade rural;

- que o saldo negativo de recursos apurados pelo fisco, correspondente a omissão de rendimentos, configura acréscimo patrimonial a descoberto, que deve sofrer a tributação comum;

- que o contrato de fls. 42, citado pelo impugnante, em sua cláusula 1-a, refere-se a 1000 sacas de soja comercial, mas aduz que foram "pagas neste ato em moeda corrente nacional". Também o recibo de fls. 44 refere-se a recebimento em moeda corrente nacional. A quantidade de produto agrícola, no caso, representa tão só valor de equivalência. Não se comprova compra e venda de soja comercial, muito menos a produção desse pelo contribuinte;

- que o art. 66, § 5º, do RIR/94, exige que a comprovação da receita da atividade rural se faça por meio de documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais. Simples documentos emitidos entre particulares não são suficientes para comprovar receitas oriundas dessa atividade;

- que de acordo com a nota fiscal de entrada de fls. 34, a parcela no valor de Cr\$ 139.168.907,00 era devida pelo comprador (Giombelli S/A) a SLC S/A., para pagamento a prazo sujeito a correção monetária e juros. Assim, conforme documento de fls. 33, este



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

exauriu seu direito de impugnação. É inaceitável aditamento para apresentar novos argumentos de mérito;

- que no entanto, a intenção do contribuinte, na petição de fls. 108 e seguinte, é de apresentar novos elementos de prova com relação a matéria impugnada. Trata ele de provar que obteve outros recursos da atividade rural além dos considerados pelo fisco. Como esta matéria consta de sua impugnação, conforme relatado no item 1.2 - nº 2, e como tem ele o direito de apresentar provas até a fase de interposição de recurso, conclui-se que cabe analisar as provas apresentadas;

- que quanto a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, na atividade rural, tem-se que a atividade econômica do contribuinte não se restringe à atividade rural, ainda que profissionalmente só esta exerça. A compra ou venda de um bem não diretamente relacionado com a atividade rural, por exemplo um veículo de passeio, implica um resultado econômico não incluído no desta. Por isso que o acréscimo patrimonial não justificado sobre tributação comum, ainda que o contribuinte exerça, profissionalmente, só a atividade rural;

- que os recursos (entradas) correspondentes às liberações de empréstimos e os dispêndios (saídas) relativos às liquidações dos mesmos obviamente devem compor a análise de recursos versus dispêndios, na apuração dos saldos negativos de recursos, que implicam acréscimo patrimonial a descoberto;

- que isto não se confunde com a restrição de que os empréstimos de custeio agrícola devem ser integralmente aplicados nas despesas da atividade rural, não se prestando a justificar acréscimo patrimonial. Tal restrição é exigência do art. 67, § 12 do RIR/94;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

pagamento foi efetuado a SLC S/A., em nome do contribuinte, em pagamento de dívida deste a esta empresa;

- que como determina o art. 66, § 4º do RIR/94, deve-se aceitar a pretensão do contribuinte de considerar-se correção monetária e juros incididos sobre o valor original, à razão de TRD mais 1% ao mês, computados desde 10/12/92, de acordo com o documento de fls. 34;

- que de acordo com os documentos de fls. 33 e seguinte, o pagamento da parcela de Cr\$ 139.168.907,00, considerado pelo fisco como realizado em janeiro/93, poderia ser efetuado até 11/03/93. Nem o contribuinte nem o comprador comprovam a data do pagamento. O fisco tampouco a identificou. Com certeza, ocorreu após 28/12/92, data da emissão do documento de fls. 34. Com apoio no indício de que a liquidação dos débitos relativos aos negócios "casados" ocorreu em março/93 e por ser mais favorável ao contribuinte, é de considerar-se o pagamento efetuado na data limite pactuada, 11/03/93, com acréscimo de correção monetária e juros no valor de Cr\$ 149.312.932,20;

- que o contrato de fls. 21, em sua cláusula terceira, estabelece que o pagamento da parcela em questão, com vencimento em 20/04/93, sujeita-se a juros de 2% ao mês e a correção monetária, computados desde 11/02/93;

- que no entanto, no documento de fls. 23, o contribuinte declara ter recebido, em 12/04/93, apenas o valor original, de Cr\$ 350.000.000,00. Alega evidente engano, alegação que não deve ser aceita. Com efeito, a declaração de fls. 23 presume-se verdadeira em relação ao declarante, nos termos do art. 368 CPC;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61

Acórdão nº. : 104-16.193

- que a autuação sobre o ganho de capital teve procedimento correto. Uma vez verificada a ocorrência do fato gerador, estando omissa a este respeito a declaração para o imposto de renda, de fls. 06/10, e não tendo o contribuinte, intimado às fls. 01 e seguinte, apresentado qualquer comprovação do pagamento respectivo, o fisco o autuou por omissão de rendimento. A apuração pelo fisco do valor do imposto, de fls. 46, está correta. Para efeito da apuração do percentual de ganho de capital, o valor de venda do imóvel foi considerado recebido à vista;

- que o contribuinte tenta provar que obteve recurso no valor de Cr\$ 1.103.746.067,80, em 28/06/93, conforme cópias de documentos de fls. 110/112, relativo a venda de soja comercial, da safra 93/94, para entrega futura;

- que no entanto, os elementos apresentados, cópias não autenticadas de documentos particulares, não são hábeis para provar o recurso. Seria necessário, para tal, pelo menos, apresentação de cópias autenticadas dos registros contábeis da compradora, caracterizando a operação e individualizando-a em relação às inúmeras outras havidas entre ela e o contribuinte. Além disso, deve ser observado que o contribuinte não declarou ao fisco o ônus decorrente da operação;

- que são aceitáveis as provas de receitas adicionais da atividade rural apresentadas pelo contribuinte posteriormente à impugnação, de fls. 113 e seguinte, constituídas por notas fiscais de compra emitidas por empresa de comércio de cereais;

- que registra-se que o contribuinte omitiu tais receitas em sua apuração do resultado da atividade rural de fls. 08;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

- que contudo, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 44, inciso I, reduziu para 75% a multa por lançamento de ofício, de que trata o artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, aplicada no presente auto de infração.

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

"IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SALDOS NEGATIVOS MENSALIS DE RECURSOS - A partir de janeiro de 1989, o aumento do patrimônio da pessoa física, não justificado com rendimentos tributados, não tributáveis, ou com os rendimentos tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração, sujeita-se à tributação do IRPF na forma de acréscimo patrimonial a descoberto.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - MÉTODO DE APURAÇÃO NA ATIVIDADE RURAL - O método utilizado considera todos os recursos e dispêndios, ou seja, retrata a completa atividade econômica do contribuinte, a qual não se limita à atividade rural, ainda que o contribuinte profissionalmente, só esta exerça.

RECEITA DA ATIVIDADE RURAL - COMPROVAÇÃO - A receita da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, 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. Simples documentos emitidos entre particulares não são meios suficientes para comprovar receitas oriundas dessa atividade.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 23/09/97, conforme Termo constante às fls. 139/141, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (08/10/97), o recurso voluntário de fls. 146/150, no qual demonstra irrisignação contra



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que tratando-se aqui de rendimentos sujeitos à tributação mensal (acréscimos patrimoniais), não informados na declaração de rendimentos, devem ser computados apenas na base de cálculo anual do tributo, conforme explicita a IN SRF 46/97, não mais cabendo ser tributados mensalmente (os recebidos até 31/12/96);

- que à fls. 80 há demonstrativo das receitas e despesas da atividade rural, compreensivas de vendas e compras de produtos rurais e máquinas/implementos, além do custeio agrícola. Nesse demonstrativo não se incluem os juros/encargos por financiamentos agrícolas, nem os correspondentes recursos;

- que discorda o recorrente, a despeito dos esclarecimentos da autoridade julgadora, sobre ser devido o imposto por ganho de capital na venda de imóvel rural, setembro/93, em vista de ter calculado e pago o mesmo em maio/94, em valor que na ocasião pareceu-lhe suficiente.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há argüição de qualquer preliminar.

Da análise dos autos verifica-se que a Fiscalização, através do exame das declarações de rendimentos do recorrente, expediu intimação para que o mesmo justificasse, entre outros, suas receitas, dívidas e ônus reais no exercício 1994, ano-calendário de 1993. Posteriormente, de posse desta documentação, o Fisco constatou, através do levantamento de todas entradas e saídas de recursos - "fluxo de caixa" - "fluxo financeiro", que o contribuinte apresentava, em alguns meses, um "saldo negativo" - "acréscimo patrimonial a descoberto", ou seja, havia consumido mais do que tinha de recursos com origem justificada. Verificou, ainda, falha na apuração do ganho de capital por alienação de bem imóvel.

Assim, a matéria em discussão no presente litígio, como ficou consignado no Relatório, diz respeito, tão somente, sobre "acréscimo patrimonial a descoberto" - "saldo negativo mensal", e apuração de ganho de capital por alienação de bem imóvel.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

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

Sobre este "acrécimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo mensal" cabe tecer algumas considerações. Sem dúvida, sempre que se apura de forma inequívoca um acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícita a presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

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

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

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

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

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

Desta forma, podemos concluir que o lançamento somente poderá ser constituído a partir de fatos comprovadamente existentes, ou quando os esclarecimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

prestados forem impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Ora, no presente caso, a tributação levado a efeito baseou-se em levantamentos mensais de origem e aplicações de recursos (fluxo financeiro ou de caixa), onde, a princípio, constata-se que houve a disponibilidade econômica de renda maior do que a declarada pelo suplicante, caracterizando omissão de rendimentos passíveis de tributação, e já é entendimento pacífico, nesta Câmara, que quando a fiscalização promove o "fluxo financeiro - fluxo de caixa" do contribuinte, através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos devem ser considerados todos os ingressos (entradas) e todos os dispêndios (saídas), ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos e empréstimos (já tributados, não tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte) declarados ou não, bem como todos os dispêndios possíveis de se apurar (despesas bancárias, água, luz, telefone, empregada doméstica, cartões de crédito, juros pagos, pagamentos diversos, aquisições de bens e direitos (móveis e imóveis), etc.).

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61

Acórdão nº. : 104-16.193

valores devidamente comprovados, através da apresentação de documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores.

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 tributada no mês em que for apurada.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

É de se ressaltar que a receita da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, 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. Simples documentos emitidos entre particulares não são meios suficientes para comprovar receitas oriundas dessa atividade.

Assim, correta está a autuação e a decisão singular neste aspecto.

Por outro lado, se faz necessário adaptar o lançamento a orientação da Instrução Normativa nº 46, de 13 de maio de 1997, ou seja, os valores lançados mensalmente deverão ser computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, cobrando-se o imposto resultante com o acréscimo da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Quanto ao ganho de capital na alienação da terra nua do imóvel rural declarado às fls. 06-verso e comprovado pelos documentos de fls. 48/49, tem-se que da análise da legislação de regência verifica-se que embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem à existência de escritura pública e à sua inscrição no competente registro, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de bens, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de bens, etc. Esses dispositivos não são conflitantes, pois cada um deles tem finalidade legal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

específica, gerando direitos e deveres em seus respectivos campos, sem prejudicar um ao outro.

Observa-se, ainda, que o contrato de compra e venda, público ou particular, e desde que contenha todos os requisitos legais que regem esse negócio jurídico, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão dos direitos sobre os bens objeto do contrato, pois por força do artigo 117, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN, o ato ou negócio jurídico de alienação de bens reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda celebrado entre as partes.

Não há como acolher as razões do suplicante porque são totalmente equivocadas e a forma de apuração contida no Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital de fls. 104 está incorreta, já que não há o diferimento da parcela recebida em 1994. Nota-se que o suplicante partiu de forma equivocada para proceder a apuração do ganho de capital, pois a alienação se deu em 30/08/93 pelo valor de Cr\$ 6.109.700,00 este é o valor a ser considerado para proceder o diferimento, sendo este valor equivalente a 142.783,37 UFIR e o custo equivalente 67.837,81 UFIR dando um resultado de 74.945,56, conforme o demonstrado às 46, valor diferente do que o apurado pelo suplicante que foi de 101.121,70 UFIR - 67.837,80 UFIR = 33.283,90 UFIR.

Como se verifica nos autos o suplicante chegou a um ganho de capital de somente 33.283,90 UFIR (fls. 104), quando o correto é de 74.945,56 (fls. 46), e por esta razão recolheu tributo a menor. Assim, ao apurar, equivocadamente, em maio/94, ganho de capital total de 33.283,90 UFIR, correspondente a valor de alienação de 101.121,70 UFIR, e recolheu imposto em valor equivalente a 8.320,97 UFIR, não chegou a cobrir o valor da segunda parcela que deveria ser de 8.622,91 UFIR, conforme explicação da autoridade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61
Acórdão nº. : 104-16.193

singular às fls. 135, ficando a primeira totalmente a descoberta, ou seja, deixou de recolher a primeira parcela.

Assim, ao declarar em sua declaração de imposto de renda pessoa física do exercício de 1994, ano-calendário de 1993, fls. 06, a alienação, em 30/08/93, do lote rural nº 364 c/7,50 alqueires paulista, pela importância de Cr\$ 6.109.700,00 (fls. 48/49), o suplicante dá publicidade ao mundo jurídico da plena satisfação de seus interesses.

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.

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 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 officio do imposto, que o verdadeiro ato geraria, acrescido das penalidades cabíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13925.000564/95-61

Acórdão nº. : 104-16.193

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 redutivamente 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 à apuração do lucro imobiliário.

À vista do exposto e por ser de justiça meu voto é no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para que os valores tributados mensalmente sejam computados na determinação da base de cálculo anual do tributo.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1998



NELSON MALLMANN