



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38
Recurso nº. : 121.867
Matéria : IRPF - EXS.: 1991 a 1993
Recorrente : THALES NUNES SARMENTO
Recorrida : DRJ em SALVADOR - BA
Sessão de : 15 DE AGOSTO DE 2000
Acórdão nº. : 102-44.347

IRPF - DECADÊNCIA: O prazo para a Fazenda Pública rever o lançamento do IRPF é de cinco anos, tendo como termo inicial a data do lançamento primitivo que coincide com a entrega da declaração de rendimentos.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: Quando o contribuinte tem conhecimento pleno da acusação e acesso a todos os documentos do processo, incorre o cerceamento do direito de defesa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO: Constituem rendimento bruto as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio no mês, quando esse acréscimo não for justificado por rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou isentos. As sobras de recursos dentro do ano calendário devem ser automaticamente transpostas mês a mês, exceto de dezembro para janeiro que só são aproveitadas se declaradas e comprovadas.

Preliminares rejeitadas

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por THALES NUNES SARMENTO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de cerceamento do direito de defesa e de decadência, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



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

Processo nº : 10580.001099/00-38

Acórdão nº : 102-44.347

**ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE**

**JOSE CLÓVIS ALVES
RELATOR**

FORMALIZADO EM: 05 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, MÁRIO RODRIGUES MORENO, LEONARDO MUSSI DA SILVA, CLÁUDIO JOSÉ DE OLIVEIRA, DANIEL SAHAGOFF e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº : 10580.001099/00-38

Acórdão nº : 102-44.347

Recurso nº : 121.867

Recorrente : THALES NUNES SARMENTO

RELATÓRIO

THALES NUNES SARMENTO, CPF 000.708.155-34, residente à Rua Jatobá nr. 179/180 - Parque Florestal - Brotas - Salvador - BA, inconformado com a decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Brasília DF, que manteve parcialmente o lançamento constante do auto de infração de folhas 01/15, apresenta recurso a este Conselho objetivando a reforma da decisão.

Trata a presente lide de lançamento suplementar realizado originado pela omissão de rendimentos recebidos tendo em vista a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto nos meses dos exercícios de 1991 a 1993, relacionados na folha de continuação do auto de infração e arbitramento com base em depósitos bancários.

A autuação monta 11.293.700,20 UFIR, sendo 4.332.940,40 de IRPF, 2.745.090,22 de juros de mora calculados até 07/95 e multa de ofício de 4.215.665,58; fatos esses descritos no auto de infração que contém também o enquadramento legal e os demais requisitos previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Inconformado com a exigência o contribuinte apresentou impugnação de fls. 185/216, alegando em síntese o seguinte:

PRELIMINARMENTE - anulação da autuação, por ocorrência de homologação referente a parte do débito e por total cerceamento do direito de defesa.



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

MÉRITO

Inexistência de obrigação legal de manter, o contribuinte pessoa física, documentos bancários. Transcreve a legislação referente à obrigatoriedade da guarda dos documentos referentes a abatimentos e deduções.

Total ilegalidade do ato da autoridade que presumiu omissão de receita onde a lei não o permite, pois tomou o total de depósitos sem comprovante, sem individualizar cada depósito e, portanto, sem possibilitar a comprovação.

A presunção é no mínimo absurda pois o fato de haver lançamentos a crédito nas contas-correntes do impugnante não implica em omissão de receita e também porque os lançamentos bancários não consubstanciam qualquer fato gerador do imposto de renda.

Elabora quadro explicativo e dá explicações para os depósitos realizados, nos quais relaciona transferências entre contas-correntes, resgates de aplicações financeiras, dividendos recebidos, estornos contábeis, reembolsos de despesas, recebimentos por conta e ordem de terceiros, empréstimos tomados de terceiros.

Os valores lançados a título de acréscimo patrimonial a descoberto é indevido pois a fiscalização, à falta de provas concretas valeu-se o expediente das presunções simples que tanto arrepio causam ao direito tributário. A autoridade lançadora ignorou que o contribuinte possuía outros ativos financeiros, tais como aplicações financeiras em geral, ouro, ações etc., bem como passivos diversos, cuja movimentação haveria de ser considerada em uma apuração da variação patrimonial.



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

Passa a dar explicações sobre as movimentações financeiras, como intuito de justificar os acréscimos patrimoniais.

Discorda da multa de 100% aplicada argumentando que só seria devida a partir de setembro de 1991 pois a lei 8.218/91 foi editada em agosto de 91.

Discorda da exigência da TRD de fevereiro a julho de 1991.

O julgador monocrático em decisão de folhas 48 a 72, rejeitou as preliminares de decadência e cerceamento do direito de defesa julgou improcedente o lançamento, pelos seguintes motivos.

O lançamento com base em depósitos bancários, por não ter a autoridade lançadora cumprido requisito essencial previsto no parágrafo 5º do artigo 6º da Lei nr. 8.021/90 por não ter comprovado sinais exteriores de riqueza.

Quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto por não ter ficado perfeitamente caracterizado nos autos a sua existência.

De sua decisão o delegado recorreu a este Tribunal Administrativo.

Esta Câmara em sessão realizada no dia 06 de janeiro de 1998, através do acórdão nr. 102.42.588, decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso do DRJ, anulando portanto a decisão singular.



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

Nova decisão monocrática foi proferida conforme folhas 090 a 119, onde o DRJ afastou as preliminares e deferiu parcialmente a impugnação, mantendo apenas parte do acréscimo patrimonial a descoberto, reduziu a multa de ofício de 100% para 75% e a TRD de fevereiro a julho de 1991, bem como aplicou a IN 46/97.

De sua decisão recorreu a este Conselho.

O processo foi desmembrado ficando o recurso de ofício no processo original, de nr. 10580.003020/95-10 e o recurso voluntário no presente.

Ancorado na tutela antecipada concedida pela Juíza Federal Elizabeth Leão, fls. 122,123 o contribuinte apresenta a petição de folhas 127 a 142.

Discutido em sessão realizada no dia 10 de maio de 2.000, os membros deste colegiado resolveram converter o julgamento em diligência para que fosse juntada a peça original da petição recursal e a manifestação da autoridade administrativa quanto á tempestividade do recurso.

Realizada a diligência verificou-se que o recurso fora entregue dentro do prazo.

Inconformado com a decisão monocrática o contribuinte apresentou o recurso de folhas 149 a 164, alegando em síntese, o seguinte:

Inicialmente relata os fatos.



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

Preliminarmente cerceamento do direito de defesa porque a autoridade lançadora não enumerou os lançamentos a créditos em conta-corrente bancária que lhe causavam estranheza suficiente para exigir maiores explicações, limitou-se a citar um valor sem qualquer memória de cálculo e a exigir que aquele fosse justificado.

Reveste-se também de preliminar a alegação de decadência, havendo divergência quanto ao termo inicial considerado pela fiscalização e autoridade julgadora com aquele que o contribuinte acredita ser o correto. A administração entende ser a partir da data da entrega, sendo então o lançamento por declaração enquanto que o contribuinte entende ser por homologação iniciando-se a contagem a partir do fato gerador mensal.

MÉRITO

Presunção ilegal e conseqüente inversão do ônus da prova, pois a instauração do procedimento fiscal foi baseado exclusivamente na presunção de que, em razão de lançamentos bancários, determinados rendimentos teriam sido omitidos da fiscalização é absolutamente arbitrária e ilegal. Cita decisões do Poder Judiciário e deste Egrégio Conselho de Contribuintes que tratam de presunções.

Faz arrazoado sobre a decisão enfocando a questão dos depósitos bancários para concluir que apesar bem intencionada a tentativa de manter os lançamentos de 06, 08 e 09 de 1990, 02, 03, 04 e 06 de 1992, nos quais haveria, de fato, sinal exterior de riqueza, comprovado por gasto acima das receitas, a d. autoridade fiscal cometeu uma série de erros, único motivo pelo qual ainda perduram alguns lançamento, passa a falar sobre a parte mantida.



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

JUNHO, AGOSTO E SETEMBRO DE 1990.

Afirma ser um completo disparate ser obrigado a comprovar despesas que , referentes a três meses de um mesmo ano fiscal, corrigidas monetariamente e acrescidas de juros de mora e da taxa SELIC - sabidamente onerosa- venha representar o montante total de 8.690,02 UFIR. "Parece óbvio que tendo esse montante sido onerado e representando hoje provavelmente três vezes mais que o valor real à época, refere-se à um valor que era ínfimo e correspondente a despesas diárias do ora recorrente, insignificantes, e cuja documentação não se encontra mais disponível. Com efeito, diante da renda declarada do recorrente pode-se concluir que tais valores são desprezíveis para qualquer estudante de contabilidade."

Em relação ao mês de junho de 1990 alega ainda a caducidade do lançamento por entender ter, à época da ciência da exigência ocorrido a decadência.

FEVEREIRO DE 1992

Afirma que o acréscimo patrimonial a descoberto mantido Cr\$ 2.518.547.977, encontrado no fluxo de caixa mensal decorrente principalmente do pagamento do empréstimo no valor de Cr\$ 2.612.000.000,00, fora coberto pelo crédito no valor de 3.012.000.000,00. Tal valor teve origem no empréstimo realizado em janeiro Cr\$ 1.980.000.000,00 que aplicado no mercado de ações gerou o crédito descrito. " Como o valor do resgate foi de 2.612.000.000,00, aparentemente remanesceria uma parcela de Cr\$ 400.000.000,00. Essa parcela teve o imposto de renda correspondente regularmente recolhido por instituição financeira, uma vez que as aplicações do recorrente no mercado de ações faziam parte de uma Carteira Administrada, conforme reportado na impugnação apresentada.



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

Processo nº : 10580.001099/00-38

Acórdão nº : 102-44.347

MARÇO DE 1992

Alega que houve erro de transcrição. “ Enquanto o resumo para determinação de eventuais omissões considerou um montante de Cr\$ 294.740.670,00 como diferença entre compras e vendas, o valor correto a ser considerado, de acordo com os documentos anexos ao presente processo seria de Cr\$ 234.740.670,00.

O erro de transcrição consistiu, portanto, em trocar um algarismo “3” por um algarismo “9”, gerando uma diferença de Cr\$ 60.000.000,00. Essa diferença foi responsável pelo encontro de “rendimentos não justificados no valor de Cr\$ 27.463.350,00, em vez de encontrar-se o “superávit de Cr\$ 32.536.650,00, que na verdade ocorreu.”

ABRIL E JUNHO DE 92

A autoridade julgadora cometeu um erro, por ela mesma rechaçado, de considerar isoladamente os extratos de operações financeiras que não são, por si mesmos, fatos geradores do imposto de renda. Os lançamentos pinçados muitas vezes sequer transitam pela conta corrente do recorrente. Não se trata de aplicações e resgates sem origem dos recursos, mas simplesmente novas aplicações com dinheiro proveniente de aplicações antigas.

Solicita ainda a consideração do superávit de maio no valor de Cr\$ 27.324.729,00.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo dele conheço, há preliminares a serem analisadas.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

O recursante alega desde a inicial, cerceamento do direito de defesa ancorado na alegação de que a autoridade fiscal, no "Demonstrativo de Cálculo do Rendimentos Omitidos, não se preocupou em enumerar quais os lançamentos a crédito em conta-corrente causavam, a ela, Autoridade, estranheza suficiente para exigir maiores explicações. Assim não havia possibilidade de saber quais os valores questionados.

O acréscimo patrimonial a descoberto é nada mais nada menos que um fluxo de caixa da pessoa física, onde, de um lado há os recursos legalizados do ponto de vista fiscal, rendimentos, empréstimos etc, são as origens, as entradas de caixa, do outro estão as saídas de caixa para qualquer fim, como compra de bens, investimentos e gastos com a manutenção dos bens e das pessoas.

Dentre os vários métodos de auditoria fiscal tendentes a verificar o correto recolhimento do imposto de renda está o referido fluxo de caixa, que mede em determinado interregno o volume de entrada e saída de recursos, essa balança tem que estar equilibrada ou com sobra de recursos. As saídas de caixa ou desembolsos superiores às entradas legalizadas na pessoa física tem o mesmo efeito do caixa credor na pessoa jurídica ou seja demonstra que houve pagamentos



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

superiores aos recursos disponíveis, essa diferença na pessoa física toma o nome de acréscimo patrimonial a descoberto.

Assim como ocorreu com o caso dos depósitos bancários em vários casos analisados nesta casa percebemos a utilização de tal fluxo de caixa de forma incorreta, isso ocorre quando não há transposição das sobras de recursos no curso do ano de um mês para outro, neste caso a autoridade simplesmente está presumindo que a sobra fora consumida sem o apoio na legislação. As eventuais sobras de dezembro, mês de encerramento do período a que se refere a declaração é que há um tratamento diverso, pois sendo o contribuinte obrigado a declarar seus bens e valores, e como a autoridade pode solicitar a comprovação daquilo que é declarado, caso o contribuinte não declare ou mesmo declarando não comprove documentalmente a existência do valor, presume-se consumido no interregno.

Outra questão polêmica é a utilização do movimento bancário no fluxo de caixa, não há dúvida de que os investimentos de quaisquer modalidades constituem-se em patrimônio do correntista, salvo prova em contrário, porém quanto aos depósitos e à sistemática de se considerar os saldos bancários no final de cada mês há ainda discussões acaloradas. Filio-me à tese de que o depósito bancário por si só não é renda, mas que a partir de 1997, com a edição da Lei nº 9.430/96, art. 42, pode-se fazer o lançamento com base no depósito não justificado.

No presente caso o contribuinte foi intimado a justificar os depósitos conforme termo de fl. 31. Ora essa justificativa nada mais é do que provar de onde veio o dinheiro, rendimentos legalizados, empréstimos, etc. Tal atitude da fiscalização mostra zelo pois na realidade poderia, levantar o fluxo de caixa e a partir do momento que deparasse com acréscimo patrimonial a descoberto poderia realizar



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

o lançamento. Na realidade tal iniciativa dá ao contribuinte oportunidade de iniciar sua defesa mesmo antes da formalização da exigência.

Ora o contribuinte não atendendo ou não justificando a origens dos depósitos esses integrarão o fluxo de caixa e somente serão considerados os recursos constantes da declaração anual.

O "Demonstrativo de Cálculo dos Rendimentos Omitidos, mostra as diferenças mensais entre as entradas e saídas. É consabido que basta o contribuinte justificar e comprovar documentalmente, que determinado desembolso não ocorrera ou que há recursos não considerados para se modificar os valores base de cálculo do tributo.

Pela bem elaborada defesa, demonstra o contribuinte ter ciência plena da acusação que lhe fora feita e tendo o lançamento sido feito por pessoa legalmente habilitada, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

DECADÊNCIA.

O recorrente defende a tese de que o lançamento da pessoa física é por homologação, e que a partir de 1989, o início do prazo decadencial inicia-se no momento da ocorrência do fato gerador nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

Esse assunto tem sido bastante debatido na Câmara havendo conselheiros que defendem a homologação outros a declaração como modalidade do lançamento da pessoa física.



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

Processo nº : 10580.001099/00-38
Acórdão nº : 102-44.347

Quanto à alegação de decadência não assiste razão ao contribuinte visto que a contagem do prazo decadencial inicia-se no dia seguinte ao da entrega da declaração de rendimentos, visto que diferentemente do IPI, no IRPF o fato do contribuinte antecipar parcelas do imposto já no decurso do ano base não têm o condão de implementar-lhe a condição de imposto por homologação isto porque com a entrega da declaração é que o imposto se torna ostensivo ou definitivo podendo inclusive resultar em imposto a restituir.

A notificação do lançamento primitivo ou seja no momento da entrega da declaração ocorreu no dia 22.07.91, assim de acordo com o artigo 29 da Lei nº 2.862/56, a Fazenda pública poderia rever o lançamento até 11.07.96. Tendo a ciência da exigência ocorrido em 17.07.95 não há razão para acatar a alegação de decadência.

Muito se tem discutido nesta casa sobre a polêmica existente no imposto de renda pessoa física calculado mensalmente mas que também está sujeito a uma tabela anual.

Em primeiro lugar podemos dizer que não pode haver a exigência provisória de tributo, assim temos que ocorrido o fato gerador havendo matéria tributável deve ser o imposto exigido e tal exigência não pode depender de evento futuro e incerto.

Porém a partir do momento em que o imposto de renda passou a ser mensal, Lei 7.713/88, e principalmente após a lei 8.134/90, estabelecendo deduções que somente poderia ser utilizadas na declaração anual criou-se uma exigência provisória do tributo ou seja o valor pago, por força da legislação em um



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

Processo nº : 10580.001099/00-38

Acórdão nº : 102-44.347

mês pode não ser definitivo uma vez que, levado à tabela anual pode resultar insuficiente tendo que ser complementado ou, ter sido recolhido a maior dentro dos critérios da tabela anual, situação em que o contribuinte receberá restituição.

Cabe deixar bem claro que as situações descritas no parágrafo anterior somente ocorreriam com os rendimentos que tributados mensalmente que seria, somados e levados à tabela anual, não sendo alcançados por tal hipótese os rendimentos sujeitos a tributação exclusiva ou em separado como, por exemplo, décimo terceiro salário, os rendimentos calculados sobre ganho de capital, rendimentos de aplicações financeiras.

A legislação que rege a matéria, determina dois cálculos um com a utilização da tabela mensal, outro com a utilização da tabela anual, conforme Lei nº 8.134/90, verbis:

Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990

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

Art. 3º - O Imposto sobre a Renda na fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

Art. 5º - Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.

Art. 7º - Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda, poderão ser deduzidas:



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

Processo nº : 10580.001099/00-38

Acórdão nº : 102-44.347

I - a soma dos valores referidos no art. 6º, observada a vigência estabelecida no § 4º do mesmo artigo;

II - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - as demais deduções admitidas na legislação em vigor, ressalvado o disposto no artigo seguinte.

Art. 8º - Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

II - as contribuições e doações efetuadas a entidades de que trata o art. 1º da Lei nº 3.830, de 25 de novembro de 1960, observadas as condições estabelecidas no art. 2º da mesma lei;

III - as doações de que trata o art. 260 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;

IV - a soma dos valores referidos no art. 7º, observada a vigência estabelecida no parágrafo único do mesmo artigo.

§ 1º - O disposto no inciso I deste artigo:

a) aplica-se também aos pagamentos feitos a empresas brasileiras, ou autorizadas a funcionar no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização e cuidados médicos e dentários, e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas de natureza médica, odontológica e hospitalar;

b) restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;



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

Processo nº : 10580.001099/00-38

Acórdão nº : 102-44.347

c) é condicionado a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas, de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

§ 2º - Não se incluem entre as deduções de que trata o inciso I deste artigo as despesas cobertas por apólices de seguro ou quando ressarcidas por entidades de qualquer espécie.

§ 3º - As deduções previstas nos incisos II e III deste artigo estão limitadas, respectivamente, a 5% (cinco por cento) e 10% (dez por cento) de todos os rendimentos computados na base de cálculo do imposto, na declaração anual (art. 10, inciso I), diminuídos das despesas mencionadas nos incisos I a III do art. 6º e no inciso II do art. 7º.

§ 4º - A dedução das despesas previstas no art. 7º, inciso III, da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, poderá ser efetuada pelo valor integral, observado o disposto neste artigo.

Art. 9º - As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Art. 10 - A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º.

Art. 11 - O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);"

Interpretando a legislação transcrita temos que; embora o imposto seja devido mensalmente, o seu valor definitivo somente será conhecido por ocasião da entrega da declaração anual com a aplicação da tabela instituída para o referido interregno.

Durante o ano calendário e até a data da entrega da declaração, poderá a autoridade exigir o imposto calculado sobre os rendimentos percebidos pelo contribuinte um determinado mês isoladamente, porém após a data da entrega da declaração, por força dos artigos 2º, 3º e 11º da Lei 8.134/90, deverá realizar dois cálculos um utilizando a tabela mensal, e outro a tabela anual, da aplicação das duas tabelas poderá surgir as seguintes hipóteses.

1) - Imposto calculado mês a mês menor que o devido na declaração. Exige-se as diferenças obtidas mês a mês, deduz-se do imposto devido pela tabela anual e exige-se a diferença anual com vencimento na data prevista para pagamento da primeira quota.

2) - Imposto calculado mês a mês maior que o devido na declaração. Exige-se o imposto mês a mês até o limite devido na declaração, pois o lançamento do imposto pela totalidade mês a mês levaria a uma situação curiosa de exigir-se o pagamento de um tributo para depois devolve-lo.

3) - Imposto calculado e devido mês a mês, porém a soma dos rendimentos mensais levados à tabela anual não resulta em imposto devido, não deve ser feito o lançamento pois caso o contribuinte tivesse recolhido o imposto esse seria integralmente restituído após a entrega da declaração.



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

As hipóteses descritas respeitam a legislação vigente, pois embora concordemos que o período de apuração do imposto seja mensal desde 1989, após a data fixada para a entrega da declaração quaisquer cálculos deverão respeitar a tabela anual para exigência do IRPF, exceto aqueles que não entram no cômputo da referida tabela. Concluindo, após a data fixada para a entrega da declaração, não pode a autoridade realizar cálculo do IRPF de um ou mais meses do ano calendário para exigência isolada do tributo, sem levar os cálculos à tabela anual quando os rendimentos deveriam integra-la, tenha ou não o contribuinte cumprido a referida obrigação acessória.

Tal entendimento também é da SRF conforme IN SRF 046/97, e em benefício do contribuinte o lançamento foi adaptado à forma prevista no referido ato normativo.

Quanto ao interregno do levantamento patrimonial.

O artigo 43 do CTN diz que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na renda.

A lei maior define com clareza o momento da ocorrência do fato gerador, sendo ele instantâneo ou seja no instante em que a renda se manifesta ou que haja acréscimo do patrimônio sem a cobertura da renda suficiente para essa adição.

Porém exigir o imposto de imediato a cada fato gerador tornaria dispendioso tanto para o contribuinte como para o ente tributante; daí então estabeleceram-se períodos de apuração, que são nada mais nada menos que



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38

Acórdão nº. : 102-44.347

interregnos nos quais são somados todos os valores tidos como renda e submetidos a uma tabela. Para alguns tipos de fato gerador permaneceu-se a instantaneidade como por exemplo ganho de capital na alienação de bens e direitos.

Até 1988, para a pessoa física esse interregno era anual, os recolhimentos mensais eram antecipações, porém a partir de 1989 o período de apuração passou a ser mensal.

O levantamento patrimonial realizado tomando-se como base a declaração de um exercício, posição em 31.12 em relação à declaração do ano anterior também em 31.12, era feita somando-se todos os rendimentos do ano e mais os endividamentos e comparando-os com o aumento do patrimônio no ano em exame. Tal procedimento embora legal trazia distorções terríveis pois mesmo que um bem tivesse sido adquirido em janeiro, como a comparação era feita pela somatória anual, mesmo que no momento do negócio o contribuinte não tivesse legalmente o capital suficiente para a compra, mas o tivesse ao longo do ano ou até mesmo no último mês, não haveria acréscimo patrimonial. Na realidade do ponto de vista do CTN, artigo 43 inciso II havia ocorrido o acréscimo patrimonial não coberto pela renda, porém como a legislação ordinária estabelecia um período de apuração anual a autoridade não poderia acusar o cidadão de acréscimo patrimonial a descoberto.

Com a edição da Lei nº 7.713/88, o período de apuração passou a ser mensal, e embora ainda possa acontecer o exemplo supra citado dentro do mês, o que ainda impede a autoridade de realizar o lançamento, porém não só é pacífico nesta Câmara como em todo Conselho que o interregno a ser considerado para efeito de somatória da renda e tributação da pessoa física passou a ser mês a mês após a edição da citada lei.



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

Processo nº : 10580.001099/00-38
Acórdão nº : 102-44.347

Se ao longo do ano o contribuinte apresenta renda obtida sempre em momento anterior ao acréscimo do patrimônio e em valor suficiente para cobri-lo jamais a o contribuinte ou a autoridade se depararão com a insuficiência de recursos definida no código como proventos de qualquer natureza fato gerador do imposto. Assim mesmo que o levantamento seja mensal ou até diário se há rendimento anterior não há acréscimo do patrimônio a descoberto.

Concluindo é correta a técnica de levantamento patrimonial mensal pois esse é o período de apuração do imposto estabelecido pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88.

O contribuinte alega que o lançamento tendo como base o acréscimo patrimonial a descoberto é realizado por presunção cabendo ao fisco a prova do fato gerador.

Ora se coubesse ao fisco demonstrar a disponibilidade econômica ou jurídica o valor a ser tributado seria renda nos termos do inciso I e não proventos de qualquer natureza conforme definido no inciso II ambos do artigo 43 do CTN.

O fato gerador do imposto de renda tem um conceito mais amplo do que a simples renda quando a legislação o define como disponibilidade econômica ou jurídica de determinado recurso que poderá ser denominado renda quando demonstrado ser produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou, proventos de qualquer natureza, nestes enquadrados também os acréscimos patrimoniais não cobertos com os rendimentos disponíveis à luz da legislação vigente.



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

Processo nº : 10580.001099/00-38
Acórdão nº : 102-44.347

O acréscimo patrimonial a descoberto levantado pela fiscalização é portanto fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza como definido no inciso II do artigo 43 do CTN, 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 efetivamente a obtenção recursos não conhecidos pelo fisco, porém a qualquer momento pode o contribuinte carrear aos autos prova de que possuía no momento do fato gerador recursos maiores que os considerados pela fiscalização ou prova de que determinado desembolso considerado não ocorrera ou efetivara em momento futuro.

Assim a presunção legal contida no incisos II do artigo 43 do CTN não é absoluta mas relativa na medida em que admite prova em contrário, porém essa 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.

MÉRITO

DO SEGUNDO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

O contribuinte concorda, em tese, com a decisão, divergindo apenas quanto à parte mantida, sobre a qual passa a falar a partir da folha 11 de sua peça recursal, folha 518 do processo.

JUNHO, AGOSTO E SETEMBRO DE 1990.



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

Processo nº : 10580.001099/00-38

Acórdão nº : 102-44.347

O contribuinte simplesmente alega ser onerosa a TAXA SELIC e que os desembolsos são de difícil comprovação, devido ao tempo, e que correspondiam a pequenas despesas diárias.

Ora tais alegações não procedem, primeiro porque a partir do início dos trabalhos de auditoria deveria manter a documentação, segundo porque tendo sido objeto de autuação, quaisquer documentos dos exercícios objeto do lançamento, deveriam ser guardados porque poderiam servir de prova no curso do processo.

Quanto à taxa SELIC vale ressaltar que embora o contribuinte entenda onerosa, é legal e corrige não só os débitos mas como eventuais créditos como as restituições o que mostra um equilíbrio de tratamento entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

FEVEREIRO DE 1992.

O contribuinte alega que possuía recursos para pagamento do empréstimo no valor de Cr\$ 2.612.000,00 ao CITY BANK, oriundo da aplicação do valor do empréstimo tomado em janeiro (Cr\$ 1.980.000.000,00), no mercado de ações gerando um crédito de 3.012.000.000,00.

A autoridade monocrática não aceitou as justificativas do contribuinte.

IMPOSTO DE RENDA



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

Processo nº. : 10580.001099/00-38
Acórdão nº. : 102-44.347

Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994

"Art. 894 - Far-se-á o lançamento de ofício, inclusive (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79):

I - arbitrando-se os rendimentos mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;

II - abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

III - computando-se as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimentos tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata, ou de insuficiente recolhimento mensal do imposto.

§ 1º - Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79, § 1º)."

O julgador disse à página 490 que o crédito no valor de Cr\$ 3.011.618.683,54 deveria ser excluído, porém não justificou o motivo da exclusão.

Ao não aceitar as argumentações presumiu-se que o empréstimo tomado em janeiro fora consumido pois não justificou o porque da não aceitação.

A regra do § 1º do artigo 894 do RIR/94, embora faça referência ao lançamento tem de ser seguido também pelos julgadores, ou seja, a não aceitação de esclarecimentos dever ser fundamentada. Em caso de dúvida, mesmo no segundo lançamento poderia a autoridade, se assim entendesse determinar uma diligência para esclarecer os fatos. Não tendo tomado tal providência e nem



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

Processo nº : 10580.001099/00-38

Acórdão nº : 102-44.347

justificado o motivo da não aceitação da alegação do contribuinte, estabelece-se a dúvida e nesse caso há de se pender para o acusado pois o empréstimo em janeiro foi comprovado e seu consumo não foi provado pela fiscalização.

Assim restabelece-se o crédito no valor de Cr\$ 3.011.618.683,54 contido no extrato de folha 384 do processo 10580.003020/95-10, do qual este fora desmembrado, permanecendo naquele o recurso de ofício.

Assim em fevereiro de 1992, deixa de existir como rendimento não justificado o valor de Cr\$ 2.518.547.977,00 passando à situação de superávit no valor de Cr\$ 493.070.706,54.

MARÇO DE 1992

O contribuinte alega erro de transcrição na transposição do valor referente ao saldo positivo das compras em relação às vendas de ações em Bolsas de Valores.

Ocorreu realmente o erro de transcrição pois, no mapa de folha 26 há um resultado positivo das compras em relação às vendas no valor de Cr\$ 234.740.670,00, enquanto que no mapa de folha 21 no qual se apurou o acréscimo patrimonial a descoberto consta o valor de Cr\$ 294.740.670, ou seja trocou-se o número 3 pelo número 9, resultando numa diferença no valor de Cr\$ 60.000.000,00.

Assim em março de 92, deixa de existir o valor considerado como rendimento não justificado Cr\$ 27.324.729,00 e passa existir um saldo positivo ou superávit de Cr\$ 32.675.271,00 que somada à sobra de fevereiro Cr\$ 493.070.706,54 perfaz um total de Cr\$ 525.745.977,54.



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

Processo nº : 10580.001099/00-38
Acórdão nº : 102-44.347

ABRIL E JUNHO DE 1992

O recorrente alega que ao autoridade cometeu o erro, por ela mesma rechaçado, de considerar isoladamente os extratos de operações financeiras que não são, por si mesmos, fatos geradores do imposto de renda. Alega ainda que não foram aproveitados os superávits referente ao mês de maio de 92.

Assiste razão em parte ao contribuinte, pois tratando-se de fluxo de caixa tendente a apurar eventuais acréscimos patrimoniais a descoberto, as sobras de caixa, de janeiro a novembro devem ser transpostas para o mês seguinte. Assim o superávit de maio deveria ser transposto para junho pois embora tenha o julgador dividido os temas na realidade o a matéria tributável, não se tratando de tributação definitiva, deve ser tratada em conjunto.

Demonstra-se abaixo as modificações ocorridas em função da presente decisão, em Cr\$.

PERÍODO AP.	MANTIDO 1ª INST	CRED. AC.NESTA DEC	SUP OU (APD)
FEV. 92	2.518.547.977,00	3.011.618.683,54	493.070.706,54
MAR.92	27.463.350,00	60.000.000,00	525.745.977,54
ABR.92	184.993.184,00	-	340.752.793,54
MAIO 92	-	27.324.729,00	368.077.522,54
JUN. 92	389.818.306,00	-	(21.740.783,46)

A matéria mantida, discriminada a seguir, deve ser submetida à tributação do Imposto de Renda, consoante disposto nos artigos 1º a 3º e 8º, da Lei nº 7.713/88, Art. 1º a 4º da Lei nº 8.134/90 e Art. 6º e §§ da Lei 8.021/90 e na forma prevista pela IN SRF nº 046/97.



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

Processo nº : 10580.001099/00-38
Acórdão nº : 102-44.347

Período de apuração	Valor mantido Cr\$
Junho de 90	439.431,98
Agosto de 90	3.585.835,66
Setembro de 90	13.269.627,70
Junho de 92	21.740.783,46.

Assim conheço o recurso como tempestivo, rejeito as preliminares de decadência e cerceamento do direito de defesa e, no mérito voto no sentido de dar-lhe provimento parcial nos termos e valores supra indicados.

Sala das Sessões - DF, em 15 de agosto de 2000.


JOSE GLOVIS ALVES