



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Recurso nº. : 119.246  
Matéria : IRPF - Exs: 1991 a 1993  
Recorrente : MOISÉS COHEN  
Recorrida : DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ  
Sessão de : 18 de agosto de 1999  
Acórdão nº. : 104-17.164

**IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL -**  
O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, 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, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base. Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea.

**IRPF - RENDIMENTOS DECLARADOS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA -** Só é justificável o lançamento de matéria agravada, cuja competência é de exclusividade da autoridade lançadora, quando restar provado nos autos, de forma inequívoca, que houve erro no lançamento original. Assim, é de se cancelar a exigência agravada, através da decisão proferida por Delegado da Receita Federal de Julgamento, por faltar-lhe competência para lançar imposto ou contribuições, atribuição da esfera das Delegacias e Inspetorias da Receita Federal.

Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 2.113.236,00 e Cr\$ 1.308.390,40,





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

respectivamente, aos exercícios de 1991 e 1992, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 1999

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. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164  
Recurso nº. : 119.246  
Recorrente : MOISÉS COHEN

## RELATÓRIO

MOISÉS COHEN, contribuinte inscrito no CPF/MF 098.633.627-00, residente e domiciliado na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Praça Ministro Victor Nunes Leal, n.º 130 - apto 101 - Condomínio Alfa Barra II - Bairro Barra da Tijuca, jurisdicionado à DRF no Rio de Janeiro - RJ, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 762//768, prolatada pela DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre a este Conselho pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 779/789.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 10/04/96, o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/12, com ciência, em 10/04/96, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 201.636,50 UFIRs (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 50%, para os fatos geradores até 03/91; e de 100% para os fatos geradores a partir de 11/91; da TRD acumulada no período de 04/02/91 a 02/01/92, como juros de mora, e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, excluído o período da incidência do encargo da TRD, calculados sobre o valor do imposto, referente aos exercícios de 1991 a 1993, correspondente aos anos-calendários de 1990 a 1992.

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. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

**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, conforme Quadros Demonstrativos nºs 01-A e 02-A. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º e parágrafos e artigo 8º, da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º ao 4º, da Lei n.º 8.134/90, artigos 4º ao 6º, da Lei n.º 8.383/91, combinados com o artigo 6º e parágrafos, da Lei n.º 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 dos Ganhos de Capital. Infração capitulada nos artigos 1º ao 3º; 16 ao 21, da Lei n.º 7.713/88; artigos 1º, 2º, 18, inciso I, e parágrafos, da Lei n.º 8.134/90.

Em sua peça impugnatória de fls. 655/678, apresentada tempestivamente, em 09/05/96, o contribuinte, se indispõe contra parte da exigência fiscal, solicitando que seja acolhida a impugnação para declarar a insubsistência de parte do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que esclarecemos, inicialmente, que a técnica empregada na defesa, segue o mesmo roteiro da Ilustre Auditora Fiscal, apenas contestando os números apontados no Auto, por não corresponderem a verdade dos documentos exibidos pelo reclamante;

- que no exercício de suas funções, a Ilustre Auditora Fiscal, lavrou o Auto em epígrafe, baseado no entendimento, data vênia, equivocado, segundo o qual, a reclamante teria: (I) apurado aumento patrimonial a descoberto nos meses de janeiro, fevereiro e abril do ano de 1990; novembro e dezembro do ano de 1991; setembro de 1992;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

(II) omitido ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos relativos aos anos-base de 1990 e 1991;

- que muito embora, tenha a Sra. Auditora Fiscal, no curso da fiscalização, acesso a toda documentação necessária para uma correta análise e apuração da disponibilidade financeira do Recorrente, estranhamente, incorreu em erros primários de interpretação, como também, em erros na contabilização da documentação examinada;

- que com a finalidade de dirimir todas as dúvidas e facilitar o entendimento da matéria, coube ao Requerente, reclassificar todos os itens dos quadros da análise da evolução patrimonial apurada pela fiscalização, que não representavam a verdade dos fatos, devidamente comprovados de forma irrefutável, traduzidos nos anexos que vão em apenso à defesa;

- que com referência ao valor do saldo da Caderneta de Poupança transportada do exercício anterior, a Ilustre Auditora Fiscal equivocou-se ao transportar a importância devidamente aplicada. Como prova do valor correto desta aplicação, o requerente anexa o extrato de encerramento desta Poupança em 31/12/89, bem como, sua abertura no presente ano-base. Quer ainda salientar, que idêntico valor foi considerado como aplicado no ano-base anterior pela mesma Fiscal Autuante, cuja análise resultou no processo n.º 13706.001309/95-68, julgado totalmente improcedente pela Autoridade Singular;

- que da mesma forma do item anterior, a própria Fiscal Autuante, ao examinar o ano-base anterior, constatou como saldo de aplicação financeira em 31/12/90, a importância de Cr\$ 928.589,08, totalmente omitido no presente período base. Por conseguinte, o Requerente alocou como disponibilidade financeira esta aplicação, com os seus resgates realizados nos meses de janeiro e fevereiro, devidamente acrescidos da sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

receita financeira correspondente, conforme se constata na xerox dos extratos da conta corrente do Banco Real S/A;

- que como explicado nos itens anteriores, o Requerente tem a seu favor, o saldo de aplicação financeira existente no Banco Real S/A, oriundo do ano-base de 1989, devidamente comprovado com a documentação anexa;

- que a aplicação financeira no valor de Cr\$ 35.618,57, não foi apropriada como recurso no presente ano-base, cabendo ao Requerente alterar o quadro evolutivo, devidamente comprovado com extrato bancário do BANERJ S/A;

- que esclarece o Requerente, que no ano-base analisado, não adquiriu bens móveis (veículos), como registrado pela Fiscalização. O que ocorreu na verdade, foi um equívoco na aplicação correta das datas relativas a esta aquisição;

- que poder-se-á observar, que na verdade, a data correta da aquisição consignada pelo Requerente, fora realizada em fevereiro de 1991, e não, como quer a Fiscalização entender, em fevereiro de 1990;

- que consta como aplicado em bens imóveis no mês de dezembro de 1990, a importância de Cr\$ 15.232.421,37. Esclareças-se que nesta data o Requerente apenas tinha como financiamento imobiliário a compra do apartamento 2.606 da Avenida Marechal Henrique Lott, n.º 180 e neste mês, somente desembolsou a importância de Cr\$ 7.412.101,75, conforme consta no recibo n.º 015, datado de 14/12/90, emitido pela empresa Gomes de Almeida Fernandes Imobiliária S/A, e escritura em anexo;

- que no exercício de 1992, como saldo dos haveres da venda do apartamento 2.606 do bloco 02 do edifício Los Angeles Residence Service, foi registrado o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

valor original auferido, quando, conforme escritura lavrada o correto seria este valor acrescido da correspondente correção monetária obtida pela variação do BTN, fixado para a data do recebimento;

- que no mês de fevereiro de 1991 o Requerente alienou dois veículos de sua propriedade. Ocorre que ao registrar a disponibilidade financeira, oriunda destas alienações, a Fiscalização contabilizou valores estranhos à operação, muito embora, no Termo de Constatação, datado de 28/03/96, em sua página 1 constate que nas vendas realizadas obteve recursos diversos conforme relacionado;

- que no ano-base de 1992, a Fiscalização considerou aplicado no mês de setembro, a importância de Cr\$ 211.310.186,39, relativo a pagamento de prêmio de seguro efetuado ao Banco Real S/A computando equivocadamente o expressivo valor pago como prêmio de seguro, coube ao Requerente rever todas as suas apólices, não encontrando nenhum pagamento compatível que alcançasse esta quantia. Observando o extrato consolidado anual do Banco Real S/A, no item de posição de importância segurada em 31/12/92, observou que este valor refere-se a importância segurada e não pagamento de prêmio de seguro, como quer considerar esta Fiscalização;

- que quanto a apuração do ganho de capital, tem-se que devido a complexidade dos cálculos operacionais exigidos pela legislação para fins de apuração do resultado imobiliário, levou o Requerente a cometer, involuntariamente, um equívoco na apuração do ganho de capital, de sorte que, não são passíveis de discussão, a metodologia aplicável pela Fiscalização;

- que pretende questionar apenas, o lucro tributável apurado na venda do apto n.º 1.304 da Av. Marechal Henrique Lott n.º 180, bloco 02, fazendo valer, data vênica, a nova composição elaborada pelo requerente, que se insere neste recurso;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

- que não concorda o Requerente com a cobrança integral a título de juros da variação da TRD no período de fevereiro a dezembro, sobre o débito apurado no processo referenciado.

Em 01/10/97, a DRJ no Rio de Janeiro, solicita a realização de diligência, conforme se constata às fls. 751.

Em 29/04/98, a DRF no Rio de Janeiro em atendimento ao solicitado pela DRJ no Rio de Janeiro elabora o Relatório de fls. 753/757, alegando, em síntese, o seguinte:

- que em atenção ao despacho de fls. 751 e, após verificação dos valores imputados ao mês de abril/90, na composição da Análise da Evolução Patrimonial, constatei, à vista dos extratos bancários, que o valor correto a ser apropriado no item Disponibilidades - bancos é de Cr\$ 5.849,49;

- que quanto à importância de Cr\$ 9.381.004,00, referente às aquisições dos veículos Monza e Santana, a mesma foi computada como aplicação no mês de fevereiro de 1990, majorando o saldo negativo apurado na Análise da Evolução Patrimonial daquele mês, o qual, apesar de continuar negativo, passa para (Cr\$ 577.375,17);

- que em decorrência da apropriação do valor referente às aquisições desses veículos no mês de fevereiro de 1991 (data de emissão dos documentos de fls. 352/353), ficam alterados os resultados da Análise da Evolução Patrimonial, no ano de 1991, principalmente em relação ao mês de novembro, cujo saldo negativo passa de (Cr\$ 3.789.238,16) para (Cr\$ 13.170.242,16), permanecendo inalterado o saldo negativo do mês de dezembro (Cr\$ 1.308.390,40);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

- que desta forma, o valor consolidado do imposto devido no Auto de Infração supramencionado, após retificação dos Demonstrativos de Apuração do Imposto de Renda Pessoa Física nos anos de 1990 e 1991, fica reduzido de 48.331,59 UFIR para 33.827,16.

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:

1 - que quanto a alegação de que o valor do saldo da Caderneta de Poupança transportada do exercício anterior, o valor correto desta aplicação em 31/12/89, de acordo com o extrato, doc. de fls. 684, é de CR\$ 214.345,76, tem-se que é procedente em função do extrato bancário de fls. 684;

2 - que quanto a alegação de que tem a seu favor o saldo da aplicação financeira em 31/12/89, de CR\$ 928.589,08, totalmente omitido no ano-base de 1989 e detectado através de autuação anterior, ora alocado como disponibilidade financeira, tem-se que a contestação é procedente em parte, vez que os resgates apontados no mês de janeiro de 1990 somam CR\$ 619.000,00, doc. de fls. 686/687 e não CR\$ 669.000,00, como afirmado às fls. 683;

3 - que quanto a alegação de que da mesma forma que o item anterior, tem a seu favor, o saldo da aplicação financeira existente no Banco Real S/A, oriundo do ano-base de 1989, no valor de CR\$ 1.918,50, tem-se que improcede a ponderação. Fato admitido pelo próprio autuado às fls. 694, o recurso foi aproveitado, como se verifica às fls. 691 dos autos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

4 - que quanto a alegação de que foi computada em janeiro de 1990, doc. de fls. 658, a aplicação financeira no valor de CR\$ 35.618,57, do Banco BANERJ S/A não apropriada como recurso pela Fiscalização, tem-se que é improcedente a alegação porquanto deixou de ser instruída com prova hábil dos resgates;

5 - que quanto a alegação de que no quadro da evolução patrimonial feita pelo Fisco, em fevereiro de 1990 está registrada aplicação, mas o autuado não adquiriu bens móveis (veículos) no ano-base de 1990, tem-se que é procedente a arguição em conformidade com a documentação pertinente e quadro demonstrativo n.º 01, doc. de fls. 316/317;

6 - que quanto a alegação de que no mês de dezembro de 1990, o autuado tinha apenas como financiamento imobiliário a compra do apartamento 2.606 da Av. Marechal Henrique Lott, 180 e conforme consta no recibo de n.º 15, datado de 14/12/90, emitido pela empresa Gomes de Almeida Fernandes Imobiliária S/A, somente desembolsou a importância de CR\$ 7.412.101,72, tem-se que é procedente em parte e à vista dos documentos de fls. 87, 342/344, o desembolso está contabilizado no total de CR\$ 14.780.099,36;

7 - que quanto a alegação de que o saldo dos haveres da venda do apartamento 2.606 do bloco 02 do Ed. Los Angeles Residence Service foi registrado pelo valor original auferido, sem a correção monetária obtida pela variação do BTN - mês de janeiro de 1991, doc. de fls. 664, tem-se que o argumento não foi considerado, vez que o autuado não trouxe aos autos a comprovação dos valores recebidos;

8 - que quanto a alegação de que no mês de fevereiro de 1991, o autuado alienou dois veículos de sua propriedade: 01 Kadett SLE 1989 por CR\$ 3.350.000,00 e 01 Monza SL 1989 por CR\$ 2.300.000,00, tem-se que a alegação é procedente em



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

conformidade com os docs. De fls. 349 verso, sendo aceito o recurso no valor de CR\$ 5.650.000,00. No que tange à alienação do automóvel Chevette, no valor de CR\$ 4.000.000,00 incluída na demonstração do item, às fls. 668, improcede a argumentação, vez que esta só foi realizada em dezembro de 1991;

9 - que quanto a alegação de que neste item está sendo consignado (no quadro elaborado pelo autuado, às fls. 664, mês de fevereiro de 1991), a aquisição de dois veículos, cujo valor é idêntico ao contabilizado pela Fiscalização em fevereiro de 1990, tem-se que a argumentação procede. As aquisições dos veículos (totalizando CR\$ 9.381.004,00): Santana GLS, doc. de fls. 724, (no valor de CR\$ 4.731.004,00) e Monza SL, doc. de fls. 725, (no valor de CR\$ 4.650.000,00) realmente foram efetuadas em fevereiro de 1991;

10 - que quanto a alegação de que considerou a Fiscalização como aplicado em setembro de 1992, a importância de CR\$ 211.310.186,39 relativo a pagamento de prêmio de seguro efetuado ao Banco Real S/A, mas este valor refere-se a importância segurada e não a pagamento de prêmio de seguro, tem-se que a argumentação também é procedente, porquanto o extrato de fls. 728 atesta o valor de cobertura do seguro do veículo Monza SL 1991, bem como os docs. De fls. 579, 585 e 587 não acusam nenhum pagamento desta ordem;

- que quanto a apuração do Ganho de Capital, relativo a venda do apto 1.304 da Av. Marechal Henrique Lott, 180, bloco 02, a contestação é procedente em parte;

- que quanto à discordância na cobrança integralmente exigida da TRD, com a edição da Instrução Normativa SRF n.º 32/97, é de se excluir o período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

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

**"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA**  
**Exercícios: 1991, 1992 e 1993**  
**Anos-base: 1990, 1991 e 1992**

**Acréscimo Patrimonial não justificado** - Na apuração mensal da evolução patrimonial efetivada pelo batimento entre recursos, aplicações e disponibilidades, as sobras dos recursos devem ser aproveitadas no mês imediatamente subsequente.

**Recursos** - A origem dos recursos empregados nos depósitos bancários é condição indispensável para justificar o acréscimo patrimonial.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."**

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 12/02/99, conforme Termo constante às fls. 771/772, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (10/03/99), o recurso voluntário de fls. 778/789, instruído pelos documentos de fls. 790/805, no qual demonstra irresignação contra parte da decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que tendo em vista que o Recorrente, na sua peça defensiva com relação à apuração do Ganho de Capital, apenas questionou a apuração do lucro tributável de um bem imóvel, devidamente acatado pelo Sr. Fiscal Revisor em sua decisão e, considerando-se, que o referido imposto já foi devidamente recolhido aos cofres da União deixa de ser objeto de análise no presente Recurso;

- que resta, entretanto, discutir e apresentar os esclarecimentos alusivos a evolução patrimonial, relativa aos exercícios de 1991 e 1992, tendo em vista que não foi feliz



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

a o ora Recorrente em convencer a Autoridade Singular quanto à totalidade das suas razões apresentadas, decidindo em seu julgamento pela improcedência do questionamento com relação ao exercício de 1993;

- que ao que se percebe na análise dos fatos, acredita-se que durante a reconstituição das planilhas elaboradas com a finalidade de sustentar a tese da fiscalização, estas tenham induzido o Ilustre Revisor a laborar em equívoco, de vez que computaram valores flagrantemente inexistentes, conforme far-se-á demonstra, convencendo de vez a improcedência de tal diferença;

- que quanto ao mês de fevereiro de 1990, o que se pretende é a anulação da aplicação no valor de Cr\$ 1.256.017,86, registrada por equívoco na análise deste mês apurada pelo Sr. Revisor, pois o referido lançamento, jamais constou do Demonstrativo da Evolução Patrimonial constante do Auto, como por conseguinte, não constou também, da análise realizada pelo Requerente na sua primeira peça defensiva, como se comprova nas folhas anexas. O que se pode depreender, já que o referido lançamento nem foi objeto de fundamentação pelo Sr. Revisor que pudesse sustentar seu registro, é que o mesmo teve como origem o equívoco na digitação da planilha;

- que quanto ao mês de dezembro de 1990, o que se pretende exigir neste lançamento, é a exclusão do valor de Cr\$ 7.250.000,00 consignado como pago em espécie pelo Sr. Revisor, uma vez que o mesmo consta em duplicidade na apuração do dispêndio do Recorrente para a aquisição do apartamento 2606 do Edifício Los Angeles;

- que quanto aos meses de janeiro e maio de 1991, o que se pretende que seja considerado no item - venda de imóveis o seguinte: janeiro = alteração de Cr\$ 12.000.000,00 para Cr\$ 14.238.908,00; e fevereiro = alteração de Cr\$ 6.000.000,00 para Cr\$ 10.889.821,00, já que conforme escritura lavrada no 10º Ofício de Notas, em 10/12/90 foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

alienado o apartamento 2.606 do Bloco 02 do edifício Los Angeles Residence Service , sendo que as parcelas vincendas seriam pagas, devidamente corrigidas monetariamente com base no BTN da data da escritura, multiplicado pelo valor desta, na data do seu pagamento. O Ilmo Sr. Julgador, ao afirmar na sua decisão que o argumento não foi considerado pois o Recorrente não trouxe aos autos a comprovação dos valores recebidos, atesta não querer reconhecer o ato jurídico da obrigação contratual firmado entre o Outorgado e o Outorgante em escritura pública;

- que quanto ao mês de outubro e dezembro de 1991, tem-se que neste item são relacionados todos os pagamentos realizados pelo Recorrente para aquisição de unidades imobiliárias. O que se pretende nos meses de outubro e dezembro de 1991, é que sejam restabelecidos os valores registrados como aplicados no Demonstrativo da Evolução Patrimonial anexo ao Auto: Bens imóveis - outubro/91 de Cr\$ 1.074.080,00 para Cr\$ 0; dezembro/91 de Cr\$ 1.823.090,00 para Cr\$ 1.323.908,77. O equívoco da revisão realizada pelo Sr. Auditor Julgador, foi baseado no quadro anexado pelo Recorrente em sua peça defensiva, que redistribuiu os valores pagos nestes meses, alterando-os para a seguinte forma: Bens imóveis - outubro Cr\$ 1.047.080,00; novembro Cr\$ 22.082.990,00 e dezembro Cr\$ 1.823.900,00. Depreende-se, claramente, que o Ilustre Sr. Revisor computou os valores que melhor lhe convinha para apuração dos gastos, ou seja, os valores maiores.

Consta às fls. 777 depósito judicial de 30% da importância discutida, conforme exige o art. 32 da MP n.º 1.770-43/98, que alterou, em parte, o Decreto n.º 70.235/72.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

V O T O

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Não há arguição de qualquer preliminar.

Nesta fase recursal resta, somente, a discussão em torno da omissão de rendimentos, apurados através do "fluxo de caixa" (acréscimo patrimonial a descoberto), relativo aos seguintes fatos geradores: fevereiro/90 - no valor de Cr\$ 69.967,84 (reduzido de Cr\$ 415.036,23 para Cr\$ 69.967,84); dezembro/90 - no valor de Cr\$ 2.043.268,16 (lançamento inovado pela autoridade lançadora); novembro/91 - no valor de Cr\$ 3.789.238,16 e dezembro/91 - no valor de Cr\$ 1.308.390,40, já que foi dado provimento a parte de janeiro/90, fevereiro/90, abril/90 e ano-calendário de 1992.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

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 ser tratada, portanto, como acréscimo patrimonial. Assim não há que se falar de acréscimo patrimonial a descoberto.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

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. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

**“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.  
.....”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

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

Porém, diante da IN SRF n.º 46/97, a tributação dos rendimentos omitidos, apurados mensalmente, pela fiscalização, a partir de 01/01/90, está 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.

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

Desta forma, 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 se deu o fato.

Da mesma forma, não comungo com a corrente de que os saldos positivos (disponibilidades) apurados em um ano devem ser utilizados no ano seguinte, pura e simplesmente, já que é 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. Entretanto, por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base.

Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea. Como em nenhum lugar nos autos se encontra os elementos comprobatórios, não é de se aceitar a transposição dos saldos positivos não utilizados no ano base da apuração.

Sobre a discussão da matéria de fato tem-se o seguinte:

Quanto a alegação do suplicante no que se refere ao mês de fevereiro de 1990, qual seja, "o que se pretende é a anulação da aplicação no valor de Cr\$ 1.256.017,86, registrada por equívoco na análise deste mês apurada pelo Sr. Revisor, pois o referido lançamento, jamais constou do Demonstrativo da Evolução Patrimonial constante do Auto, como por conseguinte, não constou também, da análise realizada pelo Requerente na sua primeira peça defensiva, como se comprova nas folhas anexas. O que se pode depreender, já que o referido lançamento nem foi objeto de fundamentação pelo Sr. Revisor que pudesse sustentar seu registro, é que o mesmo teve como origem o equívoco na digitação da planilha". Entendo que a razão está com o suplicante, já que o referido valor não consta no Quadro da Evolução Patrimonial de fls. 312, elaborado pela Fiscalização; e nem no Quadro da Evolução Patrimonial de fls. 658, elaborado pelo recorrente. Desta forma, deverá ser excluída da exigência tributária a importância de Cr\$ 69.967,84, relativo a fev/90.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

Quanto a alegação do suplicante no que se refere ao mês de dezembro de 1990, qual seja "o que se pretende exigir neste lançamento, é a exclusão do valor de Cr\$ 7.250.000,00 consignado como pago em espécie pelo Sr. Revisor, uma vez que o mesmo consta em duplicidade na apuração do dispêndio do Recorrente para a aquisição do apartamento 2606 do Edifício Los Angeles". Entendo, que esta discussão é irrelevante para solução do litígio, tendo em vista que a autoridade julgadora inovou o lançamento, conforme se constata no Demonstrativo da Evolução Patrimonial - Ano-base de 1990 de fls. 759, ou seja, o lançamento original acusou "acréscimo patrimonial a descoberto" em jan/90, no valor de Cr\$ 415.036,23, reduzido na decisão singular para Cr\$ 69.967,84; em fev/90, no valor de Cr\$ 9.958.379,17 e abr/90, no valor de Cr\$ 4.194.518,00, sendo que estes acréscimo desapareceram com a elaboração do Demonstrativo de fls. 759, onde a autoridade julgadora singular apurou acréscimo em dez/90, no valor de Cr\$ 2.043.268,16. Porém, a autoridade julgadora singular carece de competência para lançar imposto ou contribuição, conforme se verá mais adiante. Desta forma, deverá ser excluída da exigência tributária a importância de Cr\$ 2.043.268,16, relativo a dez/90.

Quanto a alegação do suplicante no que se refere aos meses de janeiro e maio de 1991, qual seja, "o que se pretende que seja considerado no item - venda de imóveis o seguinte: janeiro = alteração de Cr\$ 12.000.000,00 para Cr\$ 14.238.908,00; e fevereiro = alteração de Cr\$ 6.000.000,00 para Cr\$ 10.889.821,00, já que conforme escritura lavrada no 10º Ofício de Notas, em 10/12/90 foi alienado o apartamento 2.606 do Bloco 02 do edifício Los Angeles Residence Service, sendo que as parcelas vincendas seriam pagas, devidamente corrigidas monetariamente com base no BTN da data da escritura, multiplicado pelo valor desta, na data do seu pagamento. O Ilmo Sr. Julgador, ao afirmar na sua decisão que o argumento não foi considerado pois o Recorrente não trouxe aos autos a comprovação dos valores recebidos, atesta não querer reconhecer o ato jurídico da obrigação contratual firmado entre o Outorgado e o Outorgante em escritura pública".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

Entendo, que nesta parte a razão está com autoridade julgadora singular pois o presente lançamento foi realizado tendo em vista apuração de saldo negativo, através do levantamento de "fluxo de caixa", onde se registra todas as entradas e saídas, tanto dos recursos como dos dispêndios, aí se faz necessário a efetiva comprovação da existência de tal recurso, o que de fato o suplicante não comprova.

Quanto a alegação do contribuinte no que se refere ao mês de outubro e dezembro de 1991, qual seja, "tem-se que neste item são relacionados todos os pagamentos realizados pelo Recorrente para aquisição de unidades imobiliárias. O que se pretende nos meses de outubro e dezembro de 1991, é que sejam restabelecidos os valores registrados como aplicados no Demonstrativo da Evolução Patrimonial anexo ao Auto: Bens imóveis - outubro/91 de Cr\$ 1.074.080,00 para Cr\$ 0; dezembro/91 de Cr\$ 1.823.090,00 para Cr\$ 1.323.908,77. O equívoco da revisão realizada pelo Sr. Auditor Julgador, foi baseado no quadro anexado pelo Recorrente em sua peça defensiva, que redistribuiu os valores pagos nestes meses, alterando-os para a seguinte forma: Bens imóveis - outubro Cr\$ 1.047.080,00; novembro Cr\$ 22.082.990,00 e dezembro Cr\$ 1.823.900,00. Depreende-se, claramente, que o Ilustre Sr. Revisor computou os valores que melhor lhe convinha para apuração dos gastos, ou seja, os valores maiores". Entendo, que esta discussão é irrelevante para solução do litígio, tendo em vista que a autoridade julgadora inovou o lançamento, conforme se constata no Demonstrativo da Evolução Patrimonial - Ano-base de 1991 de fls. 760, ou seja, o lançamento original acusou "acréscimo patrimonial a descoberto" em nov/91, no valor de Cr\$ 3.789.238,16, agravado na decisão singular para Cr\$ 9.000.168,79 e em dez/91, no valor de Cr\$ 1.308.390,40, que desaparece na elaboração do demonstrativo de fls. 760, porém mantido na decisão, conforme se constata às fls. 767. Porém, a autoridade julgadora singular carece de competência para lançar imposto ou contribuição, conforme se verá mais adiante. Desta forma deverá ser excluída da exigência tributária a importância de Cr\$ 1.308.390,40, relativo a dez/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

É de se ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este Colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento e, para tanto, se faz necessário proceder uma análise mais detalhada se está correto a decisão que inova o lançamento, ou seja, apura irregularidades não especificadas no lançamento inicial e procede o seu lançamento.

No meu entender, só é correto apurar a omissão de rendimentos, através do fluxo de caixa, quando esta apuração for mensal. Já que o imposto tem exigência mensal conforme estabelecem os artigos 2º, 3º e 25 da Lei n.º 7.713/88 e deve corresponder aos rendimentos do mês que se refere a tributação. Portanto, a partir da edição dessa Lei, não tem mais sentido a apuração do acréscimo patrimonial calcado nos valores do patrimônio da pessoa física existente no último dia de cada ano-base, correspondente ao exercício financeiro fiscalizado (31/12).

Entendo, que é legal a presunção adotada no auto de infração. Já que legitimar a autuação impõe-se a necessidade de se apurar o "acrécimo patrimonial" no mês destinado ao pagamento da exigência, frise-se, até porque os valores anuais informados pelo contribuinte são sujeitos apenas ao ajuste na declaração anual de rendimentos, preconizado pelo artigo 2º da Lei n.º 8.134/90.

É bom lembrar mais uma vez, que os artigos 2º ao 8º da Lei n.º 7.713/88 e os artigos 5º e 6º da Lei n.º 8.383/91, cuidaram de determinar que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Na sistemática adotada pela fiscalização para apuração do imposto, é de se considerar que possa ocorrer a existência de renda consumida ou de acréscimo patrimonial



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001526/96-18  
Acórdão nº. : 104-17.164

a descoberto, já que o levantamento expressa o real patrimônio da pessoa física no mês da apuração do tributo.

Entendo, ainda, que os Delegados da Receita Federal de Julgamento não podem agravar exigência tributária, por faltar-lhes competência para lançar imposto ou contribuições sociais, e, conseqüentemente, para rever de ofício e agravar o lançamento efetuado, cumprindo-lhes, na função de julgador, manter estrita isenção em relação às partes que compõem o litígio submetido ao seu deslinde.

Com a separação das funções de lançador, que permaneceu com a Delegacia da Receita Federal, e a de Julgador, atribuição da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por força do disposto no art. 2º da Lei n.º 8.748, de 09/12/93, aquela não pode retificar lançamento impugnado, e esta não pode agravá-lo.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária as importâncias de Cr\$ 2.113.236,00 e Cr\$ 1.308.390,40, correspondentes, respectivamente, aos exercícios de 1991 e 1992.

Sala das Sessões - DF, em 18 de agosto de 1999



NELSON MALLMANN