



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Recurso nº. : 117.951  
Matéria : IRPF – Exs: 1993 a 1995  
Recorrente : JOSÉ OSMAR BORGES  
Recorrida : DRJ em CAMPO GRANDE - MS  
Sessão de : 26 de janeiro de 1999  
Acórdão nº. : 104-16.813

**DECADÊNCIA** - O prazo para se proceder a lançamento de ofício, no caso de imposto de renda da pessoa física, decai após cinco anos contados da data da notificação do lançamento primitivo.

**IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO** - Tributa-se mensalmente a variação patrimonial não justificada com rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração.

**DETERMINAÇÃO DA OMISSÃO MENSAL** - Na determinação do acréscimo não justificado, por força do disposto no art. 2º da Lei nº 7.713/88, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês. Incabível a adoção de critérios não previstos em lei, como a presunção de que o rendimento líquido apurado na declaração anual de rendimentos tenha sido percebido em determinado mês, mormente quando o contribuinte não é devidamente intimado para declinar os rendimentos mensalmente auferidos.

**LEI Nº 8.021, DE 1990, Art. 6º - APLICAÇÃO** - O estatuído nesse dispositivo legal diz respeito, exclusivamente, a arbitramento de rendimentos, com base em critérios ali determinados, devendo, entretanto, ser utilizado na autuação sempre o critério mais favorável ao contribuinte. A não aplicação desse critério torna insubsistente a exigência constituída.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **JOSÉ OSMAR BORGES**.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
PRESIDENTE E RELATORA

FORMALIZADO EM 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, 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. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813  
Recurso nº. : 117.951  
Recorrente : JOSÉ OSMAR BORGES

## RELATÓRIO

"JOSÉ OSMAR BORGES, acima identificado, foi notificado do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração do IRPF. (fls. 01/10) e no Termo de Verificação Fiscal nº (fls.12/20), no valor correspondente a R\$ 21.084.923,15, composto de: R\$ 9.868.496,08 referentes ao imposto, R\$ 3.815.055,01 relativos aos juros de mora, calculados até 28/11/97, e R\$ 7.401.372,07 correspondentes à multa de ofício passível de redução.

O lançamento abrangeu o exercício de 1992 e os anos-calendário 1992 a 1995, em virtude de o contribuinte ter omitido rendimentos tributáveis decorrentes do acréscimo patrimonial não justificado, apurado em vários meses dos anos acima mencionados, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto considerando as origens e aplicações de recursos em cada período, caracterizando sinais exteriores de riqueza, que evidenciam renda mensalmente auferida e não declarada.

O enquadramento legal e a descrição dos fatos foram devidamente expostos no Auto de Infração, às fls. 09/10, e no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 12/20, do presente processo.

Cientificado pessoalmente em 22/12/97 (fls. 08, 11 e 20), vem o contribuinte manifestar a sua discordância com o lançamento, mediante impugnação apresentada em 20/01/98 (fls 248/281), aduzindo em sua defesa, em síntese, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

- preliminarmente, tratando-se de exigência de IRPF com fundamento no artigo 2º da Lei nº 7.713/88, que determina ser este devido mensalmente e, portanto, sujeito ao lançamento por homologação, aplicam-se as regras e prazos previstos no parág.4º do artigo 150 do C.T.N., norma observada pela jurisprudência administrativa, conformes ementas transcreve;

- ao proceder ao lançamento sobre os valores relativos ao período de julho/91 a abril/92, os auditores fiscais fizeram tábula raso do citado mandamento legal e da remansosa jurisprudência, pois a Fazenda Pública só poderia constituir eventual lançamento de tributo incidente sobre os mesmos até julho de 1996 a abril de 1997, respectivamente, contudo o lançamento foi formalizado somente em 22/12/97, ou seja, após transcorrido o prazo decadencial de cinco anos previsto em lei;

- outra preliminar vicia de igual modo a validade do lançamento, qual seja o cerceamento ao amplo e sagrado direito de defesa garantido constitucionalmente a todos os contribuintes, pois o alegado acréscimo patrimonial a descoberto sequer foi comprovado através do Demonstrativo de Recursos e Aplicações ocorridas nos períodos-base autuados, imprescindível para a correta análise da evolução patrimonial do contribuinte, e normalmente feito em formulários específico para tal, possuídos pelas repartições da Receita Federal;

- a falta desse elemento prejudica sobremaneira o amplo direito de defesa do contribuinte, pois não lhe são demonstradas, com segurança e nitidez, a real ocorrência e os corretos valores das alegadas variações patrimoniais a descoberto, além de os fiscais considerarem operações isoladas e apertadas do conjunto de bens, o que conduziu à acusação absurda de acréscimo patrimonial a descoberto em determinados exercícios nos quais, na realidade, ocorreu redução patrimonial;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

- outro aspecto amplamente prejudicial ao exercício do amplo direito de defesa reside no fato de os autuantes terem considerado como aplicações, em alguns exercícios, valores não constantes da Declaração de Rendimentos, sem ao menos declinar a fonte de pesquisa de onde foram extraídas as informações e, paradoxalmente, terem desconsiderado como origem de recursos valores oriundos de operações de alienações de bens integrantes de uma Declaração de Bens, por simples falhas no preenchimentos das D.A.L.I., qualquer preocupação em confirmar a efetividade das operações lá registradas;

- há ainda uma outra questão de direito que fará ruir inteiramente a exigência fiscal, qual seja a absoluta falta de tipificação e enquadramento legal aplicáveis aos fatos descritos na peça vestibular, pois, segundo a acusação fiscal, o impugnante é devedor do IRPF por suposta omissão de rendimentos em vista da ocorrência de variação patrimonial a descoberto, caracterizando sinais exteriores de riqueza, nos períodos-base de julho/91 a dezembro/95, com base nos artigos 1º a 3º e parágrafos, e 8º da Lei nº 7.713/88, artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/90, artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90, artigos 4º a 6º da Lei nº 8.383/91c/c artigos 7º e 8º da Lei nº 8.981/95, os quais transcreve na íntegra;

- a hipótese dos autos não guarda qualquer semelhança ao tipo legal definido nos artigos 1º a 4º da Lei nº 7.713/88, posto que não se trata de rendimento bruto, muito menos de acréscimo patrimonial injustificado, pois as aplicações que resultaram em acréscimo patrimonial nos períodos fiscalizados estão integralmente justificadas pelos recursos declarados nas declarações apresentadas pelo impugnante naqueles mesmos períodos;

- melhor sorte não merece o artigo 8º, e parágrafos, da mesma lei, eis que cuida da tributação pelo carnê-leão, o que sem dúvida alguma não é o caso dos autos, enquanto que os artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/90 não se prestam para respaldar o lançamento, na medida em que referem-se a simples alterações do período-base de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

incidência e prazo de pagamento dos rendimento e ganhos de capital percebidos pelas pessoas físicas a partir do exercício financeiro de 1991, o mesmo ocorrendo com os artigos 4º a 6º da Lei nº 8.383/91, cujas modificações cuidaram apenas de convertera base de cálculo do IRPF de cruzeiros para UFIR, a partir de 01/01/92, exceto o parágrafo único do artigo 5º, o qual determina a incidência do IR apenas sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, o que, no presente caso, fragiliza ainda mais pretensão fiscal, posto que não se cuida de rendimento efetivamente recebido;

- o artigo 6º, e parágrafos, da Lei nº 8.021/90 possibilita ao fisco arbitrar o rendimento, em procedimento de ofício, desde que o rendimento se dê com base na renda presumida, mediante a realização de gastos incompatíveis com a renda do contribuinte, permitindo caracterizar sua efetiva disponibilidade econômica, na medida em que se apuram sinais exteriores de riqueza;

- a acusação fiscal diz respeito a acréscimo patrimonial a descoberto, o que não se confunde com sinais exteriores de riqueza, porque, quando são revelados rendimentos de origem incomprovada, isto é cujos fatos que lhe deram origem são subtraídos pelos contribuintes, não há dúvida que se tem renda auferida, sendo que esta renda ou foi poupada (acrécimo patrimonial) ou foi consumida (sinais exteriores de riqueza);

- além dos autuantes terem invocado dispositivo reconhecidamente inaplicável à espécie, pois não se cogita de qualquer acréscimo patrimonial injustificado, o parágrafo 6º do artigo 6º da Lei nº 8.021/90 determina que, qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer ao contribuinte, não havendo nos autos qualquer notícia de que o arbitramento procedido tenha sido o mais favorável ao contribuinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

- no mérito, como anteriormente já ressaltado, o acréscimo patrimonial a descoberto não se confunde com sinais exteriores de riqueza e, não tendo o fisco chegado à conclusão exata do que pretende imputar ao impugnante, sem dúvida alguma a defesa sofrerá sérios prejuízos pela falta de caracterização exata da pretensa irregularidade embasadora do lançamento ora atacado;

- o primeiro item do Termo de Verificação Fiscal alega a ocorrência de variação patrimonial descoberto no ano-base de 1991, sob o argumento de que o impugnante teria subscrito ou adquirido durante o ano, através de quatro operações, ações/cotas de duas empresas distintas, além de ter efetuado empréstimo para uma delas, tendo como origem dos recursos o montante relativo a um financiamento rural e parte da importância de uma alienação, não tendo incluído a outra parte pelo fato do adquirente não tê-la declarado e nem incluído outra alienação pela falta do nome do adquirente no D.A.L.I.;

- as ditas cotas e ações, em verdade, não se tem certeza nem da sua integralização posto que, no dizer dos autuantes, o contribuinte subscreveu ou adquiriu e, se houve mera subscrição, não houve desembolso e, na hipótese de ter havido aquisição, caberia perquirir se foi a vista, se a prazo, se permuta, etc.;

- nada mais superficial, absurdo e injurídico que a arbitrária desconsideração, por parte do Fisco, do valor relativo à alienação da área rural localizada no município de Brejinho de Nazaré, sob o pretexto de que não foi declinado o nome do adquirente no respectivo D.A.L.I., pois a confirmação da veracidade da operação poderia ser obtida mediante uma diligência ou até mesmo uma simples correspondência ao Cartório de Registro de Imóveis da sede daquele município. Como a questionada operação ocorreu há cerca de sete anos atrás, ele não tem como identificar, de pronto, o nome do adquirente, contudo está providenciando a localização dos documentos que possam confirmar suas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

alegações, não obstante estar totalmente desobrigado de fazê-lo pois a operação já foi alcançada pela decadência;

- outro procedimento de todo inusitado e desamparado da legislação é a desconsideração do montante integral da venda do imóvel situado no município de Paranaíba sob a alegação de que o adquirente teria informado em sua Declaração de Rendimentos apenas parte do valor da operação, pois competiria ao Fisco proceder a exame aprofundado para concluir acerca do verdadeiro valor da operação, já que o interesse maior verificado na prática é por parte do adquirente em reduzir o valor real da operação, com vistas a evitar a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, e nunca o contrário, até porque o alienante, ao declarar valor maior, sujeita-se ao pagamento de imposto mais elevado, não resultando em nenhum prejuízo ao Erário Público;

- no segundo item do prefalado Termo de Verificação Fiscal os autuantes alegam igualmente a ocorrência de variação patrimonial a descoberto no ano-base de 1992, sob o argumento de que o impugnante teria adquirido durante o ano, através de sete operações, ações/cotas de quatro empresas distintas e informam como origem dos recursos o valor equivalente ao recebimento de um empréstimo efetuado a uma das empresas e de uma alienação município de Paranaíba em razão do adquirente não tê-lo incluído em sua Declaração de Bens e nem constar da D.O I. emitida pelo cartório;

- quanto à aquisição das ditas cotas e ações, reporta-se às mesmas razões expedidas em relação ao ano-base de 1991, verificando-se que a aquisição de cotas da empresa Confecções Saint Germany Ltda. Não resultou em qualquer dispêndio para o impugnante, na medida em que foram adquiridas sob a forma de quitação do empréstimo efetuado àquela empresa no ano anterior, fato este perfeitamente demonstrado na sua Declaração de Bens, cuja cópia ora se anexa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

- outro absurdo que merece ser repudiado constitui-se na arbitrária desconsideração, por parte do Fisco, o valor relativo à alienação do terreno localizado no município de Paranaíba, sob o pretexto de que o adquirente não incluiu citado bem em sua Declaração de Bens e em razão da operação não constar da D.O I. emitida pelo cartório, pois a operação é real e tem pleno respaldo em Contrato de Promessa de Compra e Venda lavrado com seu irmão, razão porque a operação prescindiu de maiores formalidades, como lavratura de escritura, e por isto não constou da D.O I., não tendo sido incluída na Declaração de Bens dele porque a transferência do imóvel não havia ainda se concretizado. Com vistas a comprovar a efetividade da operação, está providenciando a localização dos documentos pertinentes, não obstante estar totalmente desobrigado de fazê-lo, na medida em que tal operação, que ocorreu há mais de cinco anos, ou seja em junho de 1992, já foi alcançada pela decadência;

- outro procedimento de todo infundado e injustificável é a desconsideração, no cômputo dos recursos, do produto da alienação de dois tratores efetuada pelo contribuinte no ano-base e devidamente informada na Declaração de Bens, tendo os autuantes se omitido por completo em relação a essas duas operações, o que revela a superficialidade e falta de critério no simples exame das Declarações de Rendimentos apresentada, sendo mister fazer-se o cômputo dos valores auferidos nessa alienação na origem dos recursos do ano-base;

- por último, vale atentar que, no cômputo geral, a Declaração de Bens do período-base de 1992, longe de revelar algum acréscimo patrimonial, evidenciou uma redução do total de bens ao final daquele período-base, bastando ver os totais registrados na respectiva declaração relativamente ao período-base anterior e ao próprio período-base;

- no terceiro item do supracitado termo, os autuantes também alegam a ocorrência de variação patrimonial a descoberto no ano-base de 1993, sob o argumento da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

subscrição ou aquisição de ações/cotas de quatro empresas distintas, através de sete operações, considerando como origem de recursos o valor de alienação de um prédio comercial na cidade de Paranaíba e também a importância resultante de uma venda de ações, tendo desconsiderado o valor correspondente à alienação de uma área rural em razão de os assentamentos efetuados pelo cartório indicarem o referido imóvel como sendo de propriedade do contribuinte e o mesmo ter constado na sua Declaração de Bens do ano-base de 1995, além de o adquirente não ter tido sua inscrição no C.P.F. confirmada na base de dados da Receita Federal;

- quanto à aquisição das ditas cotas e ações, reporta-se às mesmas razões expedidas em relação ao ano-base de 1991, sendo que, além da superficialidade na caracterização da pretensa irregularidade, os autores do feito sequer tiveram a preocupação de adotar um único padrão monetário, faltando a indicação do coeficiente utilizado para a conversão de um padrão monetário para outro e vice-versa, o que constitui vício insanável na quantificação da matéria tributável;

- outro procedimento abusivo que merece todo o repúdio, constitui-se na arbitrária desconsideração, por parte do Fisco, do valor relativo à alienação da área rural ao Sr. Claríssimo José da Rocha sob os pretextos elencados, pois o fato do cartório não registrar a indicação do novo proprietário não significa que a operação não foi realizada, especialmente quando é precedida de Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda como ocorreu na espécie, além de não condizer com a verdade a alegação de que o referido imóvel figurou ainda na Declaração de Bens do ano-base de 1995, conforme cópia ora anexada, e o fato do adquirente estar com eventuais problemas com o seu C.P.F. em nada interfere na efetividade da operação, cujos documentos estão sendo localizados para oportuna juntada;

- por último, vale atentar que, no cômputo geral, a Declaração de Bens do período-base de 1993, longe de revelar algum acréscimo patrimonial, evidenciou uma



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

redução do total de bens ao final daquele período-base, consoante se comprova pela juntada da cópia da respectiva Declaração de Bens;

- no quarto item do supracitado termo, os autuantes alegam também a ocorrência de variação patrimonial a descoberto no ano-base de 1994, sob o argumento da subscrição ou aquisição de ações/cotas de quatro empresas distintas, através de seis operações, informando como origem de recursos o montante relativo a uma alienação de ações, o recebimento de um empréstimo feito no ano anterior e a importância correspondente a financiamento da atividade rural obtido pelo contribuinte, tendo desconsiderado um empréstimo recebido por falta de capacidade financeira do fornecedor, por ausência de documentação comprobatória e por não constar da Declaração de Ajuste Anual do mutuante;

- quanto á aquisição das ditas cotas e ações, reporta-se às mesmas razões expedidas em relação ao ano-base de 1991, alegando mais uma vez que houve superficialidade na caracterização da pretensa irregularidade e faltou a indicação do coeficiente utilizado para a conversão de um padrão monetário para outro e vice-versa, o que constitui vício insanável na quantificação da matéria tributável;

- outro absurdo que milita a favor de improcedência do Auto de Infração constitui-se na arbitrária desconsideração, por parte do Fisco, do valor relativo ao empréstimo tomado do Sr. Alvani Ferreira Borges sob os pretextos elencados, posto que a alegada falta de capacidade financeira dele não tem qualquer significado, pois referido empréstimo não constituiu qualquer dispêndio para o mutuante, mas sim dívida do impugnante que resultou de aquisições de cotas/ações compradas a prazo no período-base, exatamente do fornecedor dos recursos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

- vale ressaltar que a alegada aquisição de cotas da empresa Têxtil Saint Germany Ltda. Não ocorreu no período-base de 1994 mas sim no período-base seguinte, consoante cabalmente comprovado na cópia das Declarações de Rendimentos e de Bens respectivas, que ora se anexa, valendo atentar que, no cômputo geral, o acréscimo patrimonial constante da Declaração de Bens de 1994 ocorreu em montante muito inferior àquele pretendido pelos autores do feito e perfeitamente justificado pelos rendimentos declarados;

- no quinto e último item do mencionado termo, os autuantes alegam a ocorrência de variação ou aquisição de ações/cotas de três empresas distintas, através de sete operações, e quitação de financiamento junto ao Banco da Amazônia, informando como origem de recursos o montante de empréstimo tomado no período-base;

- quanto à aquisição das ditas cotas e ações, reporta-se às mesmas razões expedidas em relação ao ano-base de 1991, valendo ressaltar que, à exceção dos montantes de R\$ 12.239.916,00 e R\$ 300.000,00 relativos à aquisição das cotas das empresas Têxtil Sanit Germany Ltda. E Pyramid Agroindustrial Ltda., respectivamente, não reconhece como reais e verdadeiros os demais montantes apurados, uma vez que referem-se a transações estranhas ao período-base em questão, consoante faz prova a cópia da Declaração de Rendimentos ora anexada;

- a propósito das ditas operações, os autuantes não se dignaram a declinar a fonte de onde as mesmas foram extraídas, o que, indubitavelmente, cerceia o direito de defesa do ora impugnante, contudo, ainda que ditas aquisições tivessem realmente ocorrido, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim o pretense acréscimo patrimonial a descoberto não teria existido, pois elas não acarretaram qualquer dispêndio para si e muito menos rendimento para os alienantes, eis que as operações foram contratadas entre familiares (mãe e irmão) e, portanto, em condições especiais como pagamento a prazo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

conforme considerado como origem pela própria fiscalização a dívida do impugnante para com seu irmão, em decorrência de parte das cotas da Têxtil Saint Germany Ltda. Dele adquiridas, o mesmo tendo ocorrido com as demais operações do período;

- por último, vale atentar para um detalhe importantíssimo, qual seja, a utilização dos mesmos valores como base de cálculo no lançamento do IRPF contra os três contribuintes envolvidos nas operações questionadas, o ora impugnante, seu irmão, Sr. Alvani Ferreira Borges, e sua mãe, Sra. Maria Antonia Borges. Na medida em que as três pessoas físicas ora nominadas foram submetidas concomitantemente à fiscalização, envolvendo operações conjuntas realizadas entre as três partes, seria imprescindível que o fisco procedesse ao demonstrativo de origens e aplicações conjunto, com vistas a expurgar os valores comuns aos três contribuintes, sob pena de tributar-se o mesmo fato duas ou mais vezes, como ocorreu na espécie, o que é veementemente repudiado pelas leis tributárias vigentes.

Finaliza requerendo a declaração de nulidade do lançamento, por restar demonstrada a decadência e também por cerceamento de defesa e por ausência de tipificação legal e base imponible, ou, se por absurdo forem ultrapassadas as preliminares, a total improcedência da exigência consubstanciada no auto de infração.

Às fls. 282/283 foi juntada cópia do Ofício PR/MT/PT nº 35, de 28/01/98, através do qual a Procuradoria da República em Mato Grosso solicita cópia da defesa apresentada pelo contribuinte neste processo e, também, que se informe àquele órgão o andamento do presente processo a cada trinta dias.

Às fls. 286/288 foi juntado o extrato do lançamento do I.T.R./94 referente aos três imóveis rurais declarados pelo contribuinte em relação a este ano-base."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

A autoridade de primeira instância rejeita as preliminares de cerceamento do direito de defesa e a de nulidade por falta de enquadramento e tipificação legal. Quanto à preliminar de decadência, acatou-se parcialmente procedente, declarando-se a decadência quanto ao exercício de 1992, interpondo o respectivo recurso de ofício.

Quanto ao mérito, julga procedente o lançamento sob o fundamento, consubstanciado na ementa a seguir transcrita:

"Acréscimo Patrimonial a Descoberto. A aplicação de recursos em valor superior à disponibilidade no mês configura acréscimo patrimonial a descoberto e representa omissão de rendimentos tributáveis, quando não justificado por rendimentos tributados, não tributados ou tributados exclusivamente na fonte."

Ciente em 03.07.98, protocoliza seu recurso voluntário em 31.07.98, juntando cópia da decisão judicial que concede a liminar que permite ao contribuinte a interposição de recurso sem o depósito correspondente a 30% do valor do crédito constituído.

Como razões de defesa, o sujeito passivo apresenta os seguintes argumentos que passo a ler em sessão aos ilustres pares (lido na íntegra).

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, conheço.

Quanto às preliminares:

I - De decadência.

Com a vigência da Lei nº 7.713, de 1988, sem qualquer dúvida, o fato gerador era mensal. Calculava-se o imposto devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos eram percebidos, inclusive no caso de rendimentos omitidos, calculados com base na constatação de acréscimo patrimonial a descoberto. Tão somente o pagamento do imposto, opcionalmente, poderia ser feito por ocasião da entrega da declaração de rendimentos. Entretanto, nessa oportunidade, não havia qualquer ajuste anual.

Em assim sendo, a decadência tem início da data da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, essa sistemática, em relação ao IRPF, teve vigência exclusivamente no ano calendário de 1989.

Com o advento da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, o imposto pago mensalmente, no regime de fonte (art. 3º) ou o denominado carnê-leão (art.4º), passou



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

a ser considerado antecipação do devido na declaração de ajuste anual, apurado conforme tabela anual (art. 12, parágrafo único).

Não há, pois, como prosperar a tese do recorrente. O imposto voltou à sistemática anterior, ou seja, embora fosse devido mensalmente, o era como antecipação daquele apurado na declaração anual.

Bem andou a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, não merecendo qualquer alteração, neste aspecto.

Rejeito, pois, a preliminar de decadência.

II - De cerceamento do Direito de Defesa e de nulidade por falta de enquadramento legal.

Não vislumbro o alegado cerceamento do direito de defesa bem como falta de enquadramento legal e tipificação legal suscitados na peça recursal que dê amparo à nulidade do lançamento constituído.

Da forma apresentada na defesa, confunde-se com o mérito e como tal será apreciada. Portanto, rejeitadas também essas preliminares.

Passa-se à análise de mérito.

Conforme transcrito pelo sujeito passivo em sua defesa, a capitulação legal do imposto apurado tem por base, inclusive, os artigos 1º a 3º da Lei nº 7.713, de 1988, com as alterações efetuadas pelos artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134, e posteriormente, pelos artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.383, de 1991. Destes, destacamos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

1 - Lei nº 7.713, art. 3º, § 1º:

Art. 3º - .....

§ 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 não correspondentes aos rendimentos declarados." (Grifou-se).

2 - Lei nº 8.134, de 1990, art. 2º

"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 art. 11."

3 - Lei nº 8.383, de 1991, parágrafo único do art.

"Art. 5º ....."

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês." (Grifou-se).

Da análise dos dispositivos legais acima transcritos, constata-se que, com a vigência da Lei nº 8.134, de 1990, o legislador instituiu a apuração mensal do imposto mas como antecipação do apurado na declaração de ajuste.

Outrossim, que a apuração mensal do imposto alcança, inclusive, rendimentos omitidos em decorrência da constatação de acréscimos patrimoniais a descoberto ou, ainda, da verificação de sinais exteriores de riqueza.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

Entretanto, a exigência do imposto com base na verificação de acréscimo patrimonial a descoberto ou de sinais exteriores de riqueza deve ser efetivada com cautelas. Isto porque a exigência mensal tem por base os artigos 7º (recebidos de pessoa jurídica) e 8º (recebidos de pessoa física e de fonte no exterior), ambos da Lei nº 7.713, de 1988. Em assim sendo, incabível a exigência mensal quando não se comprova ser pessoa física ou fonte situada no exterior a pagadora dos rendimentos que deram origem ao acréscimo patrimonial ou a sinais exteriores.

Ademais, após a entrega da declaração, não há que se falar em exigir imposto mensal de exercícios anteriores. Se o imposto mensal é devido a título de antecipação, passado o prazo da entrega da declaração, não há que se falar em antecipação.

Entretanto, esse impasse foi devidamente solucionado com a edição da Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, ao determinar que, em lançamento de ofício, a base de cálculo do imposto apurado mensalmente, em casos que tais, fosse alocada ou adicionada na declaração anual de ajustes, eliminado, também, possíveis equívocos na acusação fiscal quanto à fonte de tais rendimentos.

Para deslinde do litígio, preliminarmente, imprescindível a transcrição do seguinte artigo do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"Art. 115. Compete privativamente 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, ...." (Grifou-se).

Compete, pois, ao agente do fisco aplicar, adequadamente, a lei tributária que rege a matéria e, de forma legítima, calcular o montante do tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

Com base na legislação aplicável, este Tribunal Administrativo vem rechaçando lançamentos efetuados com critérios de apuração sem quaisquer base legal.

A propósito, transcreve-se os seguintes excertos da defesa do sujeito passivo, ainda que como preliminar:

"11. Neste particular, vale observar que o alegado Acréscimo Patrimonial a Descoberto objeto do lançamento fiscal procedido contra a Pessoa Física do ora Impugnante, sequer foi comprovado através do Demonstrativo de Recursos e Aplicações ocorridas nos Períodos-Base autuados, imprescindível para a correta análise da evolução Patrimonial do Contribuinte. O caráter essencial dessa metodologia é reconhecido pela própria Receita Federal, cujas Repartições, normalmente, possuem formulários específicos para tal Demonstrativo, através do qual se cotejam as aplicações realizadas no Ano-Base, com os Recursos Financeiros disponíveis no mesmo Período.

12. A falta desse elemento, sem dúvida, prejudica sobremaneira o amplo direito de defesa do Contribuinte, na medida em que não lhe são demonstradas e informadas, com segurança e nitidez, a real ocorrência e os corretos valores das alegadas Variações Patrimoniais a Descoberto.

13. E mais, além de não demonstrar, nos moldes corretos e usuais a alegada irregularidade, os Dd. Fiscais consideram operações isoladas e apartadas do conjunto de bens, o que conduziu à acusação absurda de Acréscimo Patrimonial a Descoberto em determinados Exercícios nos quais, na realidade, ocorreu redução patrimonial".

No presente caso, a fiscalização adotou critério não autorizado naqueles dispositivos legais anteriormente transcritos. Vejamos.

No "Termo de Verificação Fiscal" constante às fls.30/34, o contribuinte é intimado, conforme item de nº 6, a apresentar "...as informações acompanhados de respectivas documentações comprobatórias que justifiquem a inexistência das variações



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

patrimoniais a descoberto como apurado pela Fiscalização, em cada um dos períodos-bases examinados". Entretanto, nesse mesmo "Termo", nos itens 2, 3, 4 e 5, relativos aos exercícios em julgamento, a fiscalização se ateve a informar ao contribuinte as operações por ele realizadas, aos recursos não aceitos pelo fisco e tão somente afirma ter o declarante informado em sua DIRPF rendimentos tributáveis líquidos, determinando os valores em relação a cada exercício. Ou seja, discrimina o fisco, os valores anualmente recebidos pelo contribuinte. Não há, nos autos, qualquer notícia quanto à intimação para que o contribuinte declinasse o s valores recebidos mensalmente. Da mesma forma, naquele ato, não se efetivou o cálculo de acréscimo patrimonial a descoberto, mensalmente.

Não obstante, quando do lançamento, a fiscalização, em cada exercício financeiro, informa ter o contribuinte "... auferido rendimento tributável líquido correspondente a 11.520,00 UFIR neste período-base, compensado pela fiscalização no mês de março/92", assim procedendo nos demais exercícios.

Ao se utilizar dessa sistemática, adotou a fiscalização de critério não previsto na legislação de regência. A constatação de acréscimo patrimonial a descoberto, que diga-se de passagem não se confunde com sinais exteriores de riqueza, tal como constante no lançamento, apurado mediante simples fluxo de confronto entre despesas e receitas, deve obedecer ao ordenamento legal, ou seja, origens do mês e despesas do mês. Qualquer outra sistemática adotada, sem base legal, é suficiente para descaracterizar o acréscimo patrimonial a descoberto vez que não se apurou de forma correta a base de cálculo para apuração do imposto devido.

Nesse sentido, este Colegiado firmou vasta jurisprudência, podendo-se transcrever os fundamentos sustentados pelos ilustres pares, conforme argumentos consubstanciados nas seguintes ementas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

1- Acórdão 104-16.204

\*  
"IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Tributa-se mensalmente, a partir de 1989, a variação patrimonial não justificada com rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração.

"DETERMINAÇÃO DA OMISSÃO MENSAL - Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurados em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, evidenciando, dessa forma, a omissão de rendimentos a ser tributado em cada mês, de conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713/88" (Grifou-se).

Do voto condutor de tal entendimento, transcreve-se a seguir:

"A autoridade lançadora, conforme planilhas de cálculos de fls.42/47, posteriormente alteradas pela julgador singular (fls.360/362), apurou variação patrimonial a descoberto, tomando por base valores extraídos das declarações de rendimentos do contribuinte, bem como, de outros documentos que acham anexados aos autos, demonstrando com clareza os cálculos considerados na determinação do valor tributável.

É oportuno esclarecer que a partir de janeiro de 1989, com o advento da Lei 7.713/88, os rendimentos e ganho de capital percebidos pelas pessoas físicas, passou a sofrer a incidência do imposto, mensalmente, à medida em que os rendimentos fossem percebidos, incluindo-se, nessa nova sistemática, a omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial injustificados.

No caso em questão, constata-se que os rendimentos omitidos, apurados pelo fisco e, posteriormente, retificado pela autoridade julgadora de 1ª instância, atendeu a sistemática de cálculo estabelecida pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88, a qual prevê que na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos dos respectivos meses, com transporte para os períodos seguintes, dos saldos positivos de recursos, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, pelo seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

valor nominal, dentro do mesmo ano-calendário, após compensados os saldos negativos posteriores.”

2 - Acórdão 104-16.251

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 são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.”

Neste acórdão, julgando-se infração tipificada também como acréscimo patrimonial a descoberto, o ilustre Conselheiro-relator assim conduziu o seu voto, transcrito a seguir, parcialmente:

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.

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 e todos os dispêndios, ou seja, devem ser considerados todos os rendimentos (já tributados, não tributados, não tributáveis,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

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, etc.).

Se faz necessário ressaltar, ainda, que nos levantamentos através de demonstrativos de origens e aplicações de recursos - "apuração de acréscimo patrimonial a descoberto" - "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 tributação é mensal." Grifou-se).

3- Acórdão 104-16.288

**IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL NÃO JUSTIFICADO** – O acréscimo patrimonial não justificado deve ser levantado mensalmente, confrontando-o com os rendimentos dos respectivos meses, transportando para os períodos seguintes os saldos positivos de recursos, em respeito ao disposto no artigo 2º da Lei nº 7.713/88.

Quanto ao acréscimo patrimonial apurado no ano-calendário de 1992, cabe esclarecer que a partir de 1º de janeiro de 1989, o imposto incidente sobre os rendimentos e ganho de capital percebidos pelas pessoas físicas, passou a incidir mensalmente, à medida em que os rendimentos fossem percebidos, incluindo-se nessa nova sistemática, os acréscimos patrimoniais não justificados.

No caso em questão, constata-se que houve apuração e tributação anual dos supostos rendimentos omitidos. A autoridade lançadora deveria ter levantado as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos dos respectivos meses, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recurso, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, pelo seu valor nominal, após compensados os saldos negativos posteriores, dentro do mesmo ano-calendário, para verificar a possível ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto em cada mês, evidenciado com apresentação de saldo negativo.

A determinação do acréscimo patrimonial considerado um conjunto anual de operações, conforme demonstrado pelo autuante às fis. 97, não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

poderia ter sido utilizado para o ano-calendário de 1992. Assim não pode prosperar o lançamento relativo à variação patrimonial a descoberto detectada, uma vez que foram utilizados critérios equivocados para apuração dos rendimentos omitidos, ferindo, com isso, o disposto no art. 2º da Lei 7.713/88.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, uma vez que exigiu-se crédito tributário apurado com a utilização de critério não previsto em lei."

Assim, constata-se não ser cabível, em matéria tributável, exigir imposto baseado em critério não autorizado por lei, por mera iniciativa fiscal de alocar rendimentos anualmente percebidos como se o fosse integralmente percebido em determinado mês, aleatoriamente alocado na ação fiscal.

Entretanto, por outro lado, é de se destacar que, para comprovar fatos relacionados a outro contribuinte mas com ligações com a matéria lançada nos autos, tenha a fiscalização trazido aos autos comprovantes mensais de rendimentos daquele contribuinte (fls. 85/86/8788/89/91/92/93).

É de se destacar, ainda, a acusação de sinais exteriores de riqueza, tendo por base o artigo 6º da Lei nº 8.021, de 1990.

Da simples leitura daquele dispositivo legal, constata-se ser a infração tipificada por "realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte. Ainda assim, desde que os gastos não possam ser efetivamente comprovados, quando, então, poderá a fiscalização arbitrar o rendimento, tomando-se por base os parâmetros definidos no § 4º daquele artigo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10183.003276/98-71  
Acórdão nº. : 104-16.813

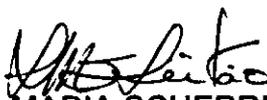
Ademais, há de se observar o ordenamento jurídico instituído naquele dispositivo legal. O arbitramento pode ser levado a efeito, seja com base no disposto no § 4º ou no § 5º.

Entretanto, exige a lei que, seja a modalidade escolhida a prevista no § 4º ou 5º, caberá à fiscalização levar a efeito a que mais favorecer ao contribuinte.

Nos autos, embora a acusação tenha descrito a acusação como "acréscimo patrimonial a descoberto", e que em decorrência a omissão de rendimentos caracteriza sinais exteriores de riqueza, com capitulação legal, inclusive, no artigo 6º e §§ da Lei nº 8.021, de 1990, caberia, então, a aplicação do estatuído no § 6º desse artigo, o que também não consta nos autos.

Em face do exposto, não obstante as demais verificações constantes no lançamento, é de se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 1999

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO