



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 10410.004111/00-54
Recurso nº. : 134.138
Matéria : IRPF - EX.: 1996
Recorrente : MARIA SALETE BASTOS SOUTO
Recorrida : 1ª TURMA DRJ em RECIFE - PE
Sessão de : 18 DE FEVEREIRO DE 2004
Acórdão nº. : 102-46.276

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRELIMINAR DE NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – IMPROCEDÊNCIA – A legislação processual fiscal conferiu pressupostos objetivos aos casos de nulidade. Não procede mero artifício de caráter subjetivo consistente em alegar desconhecimento à infração imputada, tampouco eventual vício formal, sobretudo quando verifica-se das razões de recorrer o combate à exação na sua plenitude.

IRPF – LANÇAMENTO – CRITÉRIO DE APURAÇÃO DE IMPOSTO – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – A base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas, será apurada mensalmente, à medida da percepção dos rendimentos e ganho de capital, mormente, quando comprovada pelo Fisco, àqueles detectados por acréscimo patrimonial a descoberto. (*ex vi legis* artigos 1º a 3º e parágrafos da Lei n.º 7.713/1988 e artigo 3º, da Lei n.º 8.134/1990).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA SALETE BASTOS SOUTO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Maria Beatriz Andrade de Carvalho, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Antonio de Freitas Dutra.



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54
Acórdão nº. : 102-46.276

Maria Goretti de Bulhões Carvalho
MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LKO

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JAN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA e SANDRO MACHADO DOS REIS (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro EZIO GIOBATTA BERNARDINIS.



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54
Acórdão nº. : 102-46.276

Recurso nº. : 134.138
Recorrente : MARIA SALETE BASTOS SOUTO

RELATÓRIO

A contribuinte MARIA SALETE BASTOS SOUTO, inscrita no CPF/MF sob o n.º 321.990.824-15, jurisdicionada na DRF em Maceió – AL, inconformada com a decisão de primeiro grau às fls. 68/79, apresenta recurso voluntário a este Conselho, pleiteando sua reforma nos termos da petição às fls. 83/99.

O lançamento decorreu de ação fiscal levada a efeito contra o contribuinte que resultou na lavratura do Auto de Infração em 18/09/2000 às fls. 04/08, no qual foi apurado crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de 31/12/1995, exercício 1996, em razão de acréscimo patrimonial a descoberto.

Notificada do lançamento em 26/09/2000 (fl. 38), a contribuinte apresentou sua peça impugnativa às fls. 39/55, na qual, em síntese, alegou que inexistiu acréscimo patrimonial a descoberto e, se assim não fosse, o critério utilizado pelo Fisco contrapõe-se às normas legais a propósito do tema, especialmente os artigos 1º, 2º e 3º da Lei n.º 7.713/1988, o que compromete a autuação.

Defendeu a nulidade por vício formal com esteio no artigo 10, inciso III, do Decreto n.º 70.235/1972 ante a informação do Fisco constante da peça vestibular, onde constou inapropriadamente, segundo a contribuinte, "(...) ver Manual de Fiscalização, Título 15, Capítulo 01" (fl. 05), o que, conseqüentemente, violou os princípios da ampla defesa e do contraditório.

No mérito, insurgiu-se, com propriedade, contra o procedimento, no qual justificou o acréscimo patrimonial ora em discussão como proveniente dos rendimentos do cônjuge com quem é casada com comunhão parcial de bens;



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54
Acórdão nº. : 102-46.276

reconheceu erro escusável no preenchimento do quadro 9 da declaração de ajuste anual; citou o inciso II do artigo 172, do CTN e elaborou demonstrativo da variação patrimonial do casal com o fim de justificar a variação patrimonial.

Para sustentar sua substancial defesa, a Recorrente traz à colação jurisprudência deste Egrégio Conselho, doutrina e, ao final, pugna pela improcedência do lançamento.

Ao apreciar a impugnação, a Colenda Primeira Turma da DRJ de Recife – PE, por meio do acórdão DRJ/REC n.º 01.919, de 19/07/2002, às fls. 68/79, julgou procedente em parte o lançamento e reconheceu parcela comprovada dos rendimentos do cônjuge da Recorrente. A ementa do aresto recebeu a seguinte redação:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-Calendário: 1995

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Se o atuado revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticulosa, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos/não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ÔNUS DA PROVA.

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos.

MP



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54
Acórdão nº. : 102-46.276

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. APURAÇÃO.

A partir do ano-calendário de 1989, a apuração do acréscimo patrimonial deve ser feita confrontando-se os dispêndios realizados mensalmente pelo contribuinte, com aproveitamento das sobras de recursos nos meses seguintes, desde que dentro do mesmo ano-calendário; no entanto, considera-se também válida a apuração anual por ser mais benéfica ao contribuinte.

ANÁLISE DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS DO CÔNJUGE.

Somente é cabível a transferência de recursos disponíveis na análise da evolução patrimonial do cônjuge para compor as origens de recursos na análise do contribuinte, se os mesmos forem comprovados mediante documentação hábil e idônea.

ANÁLISE DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL. INFORMAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

A informação constante da declaração de bens e direitos, parte integrante da declaração de ajuste anual, constitui mera indicação de fato pendente de prova, cujo ônus cabe ao contribuinte.

Lançamento Procedente em Parte" (fls. 68/69).

Inconformada com a decisão retro, a contribuinte, por intermédio de patrono constituído, interpôs recurso voluntário a este Egrégio Conselho no qual reiterou basicamente os mesmos argumentos expendidos em sua bem lançada peça impugnativa.

me h

É o relatório.



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54
Acórdão nº. : 102-46.276

VOTO

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, dele, portanto, tomo conhecimento.

Tratam os presentes autos de lançamento consubstanciado no Auto de Infração às fls. 04/08, construído com base em omissão de rendimentos decorrente do descompasso patrimonial detectado na declaração de rendimentos da contribuinte apresentada para o exercício de 1996, ano-calendário 1995, conforme restou demonstrado ao longo do relatório.

De início cumpre apreciar as questões preliminares argüidas pela Recorrente, quais sejam, a nulidade do Auto de Infração por ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório e outra que se confunde com o mérito da exigência, entendida como erro no critério de apuração do acréscimo patrimonial aqui discutido.

Consoante se infere do relato, a autuada, ao longo de sua defesa, insurge-se contra a exigência fiscal demonstrando total conhecimento da infração imputada, abordando com propriedade todos os pontos da capitulação legal, além da confecção do Demonstrativo da Evolução Patrimonial acostada aos autos (fl. 48).

Mais a mais, a ora Recorrente foi previamente intimada, por duas vezes, a prestar esclarecimentos, respondeu às intimações, e tomou, portanto, conhecimento do procedimento de fiscalização referente ao ano-calendário de 1995.

Dessa forma, não se vislumbra nos autos a alegada nulidade do lançamento, pois eventual imperfeição do Auto de Infração foi suplantada pelo total conhecimento dos fatos motivadores da autuação por parte do contribuinte, não ensejando ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

CMC



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54
Acórdão nº. : 102-46.276

Ademais, durante a fase investigatória promovida pela fiscalização do tributo, não se entreve qualquer ofensa aos princípios acima transcritos, o que, registre-se, noutra momento pode ocorrer, doravante a instauração do litígio, o qual ocorre com a apresentação da peça impugnativa pelo contribuinte.

Relativamente à infração de variação patrimonial a descoberto, cumpre esclarecer que se tratando de critério indireto de verificação de ocorrência de fato gerador, impende ressaltar o exame prévio do procedimento fiscal, porquanto dele depende o controle da legalidade do lançamento na constituição do crédito tributário a fim de que se possa pugnar, em sua plenitude, pela justiça fiscal por vezes inobservada.

Os dispositivos legais que regem a matéria são os artigos 1º a 3º e §§, e 8º da Lei n. 7.713/1988; artigos 1º a 4º da Lei n.º 8.134/1990; artigos 6º e §§ da Lei n.º 8.021/1990 e artigos 4º a 6º da Lei n.º 8.383/1991.

Dos dispositivos citados, urge à espécie dos autos os artigos da Lei n.º 7.713/1988, a saber:

“Art. 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 sobre a Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

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

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 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 não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...).”

mmc

m



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54
Acórdão nº. : 102-46.276

Lei n.º 8.134/1990:

“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 art. 11.

(...)

Art. 4º Em relação aos rendimentos percebidos a partir de 1º de janeiro de 1991, o imposto de que trata o art. 8º da Lei 7.713, de 1998:

I – será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês;

(...).”

Desta forma, a partir do exercício de 1989, ano base de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente à medida em que os rendimentos, *in casu*, os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados e ganhos de capital, são percebidos.

Com efeito, a partir da edição da Lei n.º 7.713/1988 e da legislação superveniente, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas passou a incidir mensalmente, sujeitando-se à espécie de lançamento por homologação na forma do disposto no artigo 150 do CTN.

Assim, temos que a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais para coadunar-se às disposições legais.

Destarte, além da exteriorização da omissão de rendimentos, o levantamento de que se trata propicia o arbitramento da renda omitida e, conseqüentemente, a apuração do montante do tributo devido. Constitui-se, pois,

MAC



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54

Acórdão nº. : 102-46.276

em ato que dá azo à atividade do lançamento, espécie vinculada (artigo 142, parágrafo único do CTN), que deve ser exercida em perfeita observância à legalidade dos atos.

Como é cediço, o lançamento é ato administrativo, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo, conforme ensina o professor Hely Lopes Meirelles¹, a saber:

“(...) os atos vinculados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação pela própria administração, ou pelo judiciário, se assim requerer o interessado. Na prática, de tais atos o poder público sujeita-se às indicações legais ou regulamentares e delas não pode se afastar sem viciar irremediavelmente a ação administrativa. Isso não significa que nessa categoria de atos, o administrador se converta em cego e automático executor da lei. Absolutamente não. O que não lhe é lícito é desatender às imposições legais ou regulamentares que regram e bitolam sua prática.”

Ressalte-se que a infração apurada, acréscimo patrimonial a descoberto, foi detectada pela fiscalização em decorrência de análise por fluxo de caixa anual, ou seja, do cotejo entre as alterações patrimoniais e os recursos declarados, considerados pelos seus valores anuais.

O critério utilizado, além de ferir frontalmente a disposições legais retromencionadas, atrai para si a imperfeição de provocar distorções que prejudicam a determinação da matéria tributável. No fluxo de caixa anual, o bem adquirido ou a aplicação efetuada no momento em que não existam recursos disponíveis para tal podem ser acobertados pela percepção posterior de recursos.

mmc

/M

¹ Direito Administrativo Brasileiro, 19ª edição, pág. 149.



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54

Acórdão nº. : 102-46.276

Sobressai-se, portanto, que a inobservância da regra que determina a apuração mensal dos rendimentos, no caso do acréscimo patrimonial não justificado, afeta não somente o elemento temporal do fato gerador, mas também o patrimonial, a ser mensurado.

Dessa forma, em que pese a variação patrimonial a descoberto detectada pelo Fisco, os pressupostos legais para a apuração da matéria tributável não estavam em conformidade com o que preceitua a legislação de regência.

Ademais, no caso em testilha, a jurisprudência deste Egrégio Conselho de Contribuintes é farta no sentido de que a apuração do acréscimo patrimonial deve se mensal, conforme consta dos judiciosos argumentos sintetizados nas ementas transcritas:

“(...)

AUTO DE INFRAÇÃO – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – APURAÇÃO MENSAL – NULIDADE – A omissão de rendimentos decorrente da variação patrimonial a descoberto apurada mensalmente na forma das prescrições contidas nos artigos 1º a 3º e parágrafos e 8º da Lei nº 7.713/1988; artigos 1º a 4º da Lei nº 8.134/1990; artigos 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.383/1991 c/c artigo 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90, deve ser tributada tomando-se por base o fato gerador do tributo ocorrido em cada mês do ano-calendário.

(...).”

(Acórdão n.º 102-45-417, rel. Cons. Amaury Maciel, sessão de 19/03/2002, por maioria de votos acolhida a preliminar levantada de ofício pelo relator).

“IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - A base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planilhamento financeiro mensal (“fluxo de caixa”), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios (origens e aplicações) realizados no mês pelo contribuinte. Assim, não encontra respaldo

me



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54
Acórdão nº. : 102-46.276

legal a apuração de omissão de rendimentos, através de "fluxo de caixa", levantado de forma anual."

(Acórdão n.º 104-18.093, rel. Cons. Nelson Mallmann, decisão: 'Por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos apresentados pela Fazenda Nacional para Re-ratificar o Acórdão 104-17.485, de 06 de junho de 2000, e no mérito, DAR provimento ao recurso.')

"IRPF - AUMENTO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Embora levado à tributação na Declaração Anual de Ajuste, em face ao disposto nos artigos 114 e 116, I, do CTN e Leis n.º 7.713/88, artigo 2º, e n.º 8.134/90, art. 3º, § 1º, a apuração de eventual aumento patrimonial a descoberto é mensal, devendo ter em conta todas as disponibilidades do contribuinte até o mês do evento."

(Acórdão n.º 104-17.259, rel. Roberto William Gonçalves, decisão: 'Dar provimento por unanimidade').

"CRITÉRIO DE APURAÇÃO DE IMPOSTO - Nos termos do art. 2º da Lei n.º 7.713/88, os rendimentos, inclusive aqueles revelados por acréscimo patrimonial a descoberto, estão sujeitos a tributação mensal.

(...)."

(Acórdão n.º 106-12.602, rel. Cons. Sueli Efigênia Mendes de Britto).

"LANÇAMENTO - CRITÉRIO DE APURAÇÃO DE IMPOSTO - Nos termos do art. 2º da Lei n.º 7.713/88, os rendimentos, inclusive aqueles revelados por acréscimo patrimonial a descoberto, estão sujeitos a tributação mensal.

(...)."

(Acórdão n.º 106-13.450, rel. Cons. Sueli Efigênia Mendes de Britto, decisão: 'Dar provimento parcial por unanimidade nos termos do voto da relatora').

Assim, não tem o condão de prosperar o lançamento calcado em metodologia que consagra a apuração anual da evolução patrimonial, adotada pela fiscalização na presente exação.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa e, no mérito, DAR provimento ao recurso para

me



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

Processo nº. : 10410.004111/00-54

Acórdão nº. : 102-46.276

declarar a nulidade ao Auto de Infração pelos fundamentos anteriormente expendidos.

Sala das Sessões - DF, em 18 de FEVEREIRO de 2004.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized initials 'LHO' followed by a flourish.

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA