



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Recurso nº. : 13.827
Matéria: : IRPF - Ex(s): 1990 e 1991
Recorrente : CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE
Recorrida : DRJ em RECIFE - PE
Sessão de : 10 DE MAIO DE 2000
Acórdão nº. : 106-11.278

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Os recursos disponíveis ao contribuinte devem ser considerados, em caso de dúvida quanto à data do efetivo recebimento, no início do ano base, enquanto que as aplicações, também no caso de incerteza quanto a sua efetiva realização, devem ser apropriadas no final do ano base.

JUROS DE MORA – TRD – Incabível a cobrança de juros de mora com base na TRD no período e fevereiro a julho de 1991, em razão da inaplicabilidade, retroativamente das disposições da Medida Provisória n.º 298, de 29/07/91 – origem da Lei n.º 8.218, de 29/08/91 - que instituiu a modalidade de encargo. Nesse lapso, incide sobre os créditos tributários pagos em atraso, juros de mora à razão de 1% ao mês ou fração.

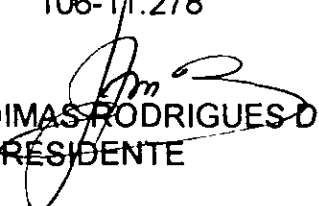
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência o encargo da TRD, relativo ao período de fevereiro a julho de 1991 e, pelo voto médio, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para concentrar no mês de janeiro de 1990, os rendimentos objeto de rateio relativos ao mesmo ano-calendário (fls. 241) e, no mês de dezembro do mesmo ano, concentrar as despesas ou aplicações rateadas pelos doze meses do mesmo ano (fls. 240, 398, 404 e 405). nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto e Dimas Rodrigues de Oliveira (Relator), que negavam provimento ao Recurso, e os Conselheiros Luiz Fernando Oliveira de Moraes, Romeu Bueno de Camargo e Wilfrido Augusto Marques que, além de acolher a concentração, aproveitavam, para efeitos de justificar acréscimo patrimonial a partir do mês de janeiro de 1990, saldo de recursos apurados pelo Fisco no mês de dezembro de 1989. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Thaisa Jansen Pereira.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


THAISA JANSEN PEREIRA
RELATORA "AD HOC"

FORMALIZADO EM: 28 AGO 2001

Participou, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO (RELATOR DESIGNADO ORIGINÁRIO) e ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

Recurso nº. : 13.827
Recorrente : CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE

RELATÓRIO

CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE, nos autos em epígrafe qualificado, via de seu representante habilitado conforme instrumento acostado às fls. 472, mediante recurso de fls. 460 a 471, protocolado em 05/08/97, se insurge contra a decisão de primeira instância de fls. 443 a 454, de que foi cientificado no dia 09/07/97.

Contra o contribuinte, em 02/12/94, foi lavrado o auto de infração de fls. 01 a 07, para exigência do imposto de renda da pessoa física, relativa aos exercícios de 1990 e 1991, no valor de 872.174,18 UFIR, inclusos multa de ofício de 50% e juros de mora.

A exigência fiscal se fundou na constatação pelas autoridades autuantes, da ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto verificado nos correspondentes anos-calendário de 1989 e 1990, evidenciando a existência de renda mensalmente auferida e não declarada, conforme demonstrativos de fls. 51 a 53 e 236 a 238, tendo a capitulação legal recaído sobre os arts. 1º a 3º e parágrafos e 8º, da Lei nº 7.713/88, arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134/90e art. 6º e parágrafos da Lei nº 8.021/90.

Por não concordar com a exigência, o contribuinte, em 30/12/94 apresentou seu pleito impugnatório de fls. 426 a 437, expondo suas razões de defesa, em síntese, nos seguintes termos:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

- a) preliminarmente, em relação ao exercício de 1990 (ano-base de 1989), argüi a nulidade do lançamento por alcançado pela decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário;
- b) quanto à acusação da ocorrência mensal de acréscimo patrimonial a descoberto, argumenta que no texto da Lei nº 7.713/88 não há nenhuma menção à questão dos acréscimos mensais ao patrimônio, inclusive os próprios manuais da Secretaria da Receita Federal continuaram a orientar no sentido da demonstração anual das variações ocorridas, induzindo os contribuintes a manterem o mesmo cuidado exigido pela legislação anterior à vigência da citada lei;
- c) depois de passados três a quatro anos da ocorrência dos fatos, dificilmente a pessoa física consegue explicar em sua plenitude as mutações ocorridas em seu patrimônio, a menos que mantenha controle equivalente a uma verdadeira contabilidade, obrigação esta a que não está sujeito o autuado;
- d) a exigência contestada foi constituída a partir da presunção da existência em alguns períodos mensais, de incompatibilidades entre a renda auferida e declarada e o aumento do patrimônio do impugnante, posto que, se considerados os períodos anuais, não existe esta ocorrência;
- e) o método de apuração mensal adotado pelo Fisco é totalmente inconsistente, pois determinados valores, a exemplo daqueles relativos ao pagamento de dívidas (NCz\$ 1.148.154,02), são



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

apropriados em um único período mensal, mesmo com possibilidade de se referirem a outros meses e, além disso, outros valores declarados anualmente, com é o caso da Renda Líquida que, para efeitos de apuração do acréscimo patrimonial em cada mês, foi rateada pelos doze meses do ano;

- f) outra impropriedade da autuação foi a desconsideração do saldo de recursos no valor de NCz\$ 15.546.783,96, existente em 31/12/89, para efeitos de justificar acréscimos patrimoniais a partir do mês de janeiro de 1990;
- g) por seu caráter extorsivo, mesmo a partir de 01/08/91, é indevida a exigência de juros calculados com base na TRD e, por violar o princípio da anterioridade da lei, em relação a períodos anteriores a essa data.

Após analisar as razões expostas pelo impugnante, decidiu o julgador singular pelo deferimento parcial do pleito impugnatório, para declarar a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto relativamente ao mês de janeiro de 1990. Eis a seguir, os principais fundamentos que levaram aquela autoridade a tal decisão:

- a) Quanto à preliminar de decadência referente ao ano-base de 1989, em se tratando de lançamento suplementar, apresentada a declaração de rendimentos do exercício correspondente, além das disposições contidas no artigo 173 do CTN há que ser considerado ainda, o disposto no artigo 29, da Lei nº 2.862/56 (parágrafo 2º, do artigo 711 do RIR/80), cuja determinação é no sentido de que, nesta



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

hipótese, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será a data da notificação do lançamento primitivo;

- b) a aplicação ao IRPF das regras próprias do lançamento por homologação, é prejudicada pelo fato de que, inobstante estar o contribuinte obrigado ao recolhimento do imposto à medida em que os rendimentos sejam auferidos, sobretudo na hipótese dos autos, onde o contribuinte, por possuir mais de uma fonte pagadora, tem a opção de postergar o pagamento da diferença de imposto verificada quando a soma de todos os rendimentos é submetida à tabela progressiva, operação que só é possível somente quando da apresentação da declaração anual. Assim, o acolhimento da tese da decadência sob o argumento de se tratar de lançamento por homologação, impediria o Fisco de proceder às verificações relacionadas com essas diferenças, posto que só passíveis de exame a partir da data fixada para a entrega da declaração de rendimentos;
- c) no caso presente, considerando-se que a declaração relativa ao exercício de 1990 foi apresentada em 31/05/90, ocasião em que o contribuinte foi notificado do lançamento primitivo, somente em 31/05/95 é que expiraria o direito de a Fazenda Nacional promover o lançamento.
- d) no pertinente à apuração e recolhimento mensal do imposto, onde o contribuinte sustenta tese de que os acréscimos patrimoniais só seriam apuráveis anualmente, sob o argumento de que a legislação continuou exigindo a declaração de bens anualmente, mostra que a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

circunstância não obsta a que o Fisco proceda à apuração mensal do imposto, perfeitamente admitida pela legislação vigente, e que o acórdão da CSRF trazido à colação pela defesa, foi prolatado em processo onde se discutia fato gerador ocorrido no ano-base de 1983, antes da vigência da Lei nº 7.713/88, que institui o sistema de bases correntes;

- e) quanto aos acréscimos patrimoniais a descoberto, há de ser mantido o critério de rateio proporcional em relação àquelas aplicações em que o contribuinte, mesmo intimado a comprovar, não logrou demonstrar o mês a que pertencia, posto que não há dúvidas quanto à realização dos dispêndios no ano-base;
- f) assiste razão, todavia, ao contribuinte no que diz respeito a itens em relação aos quais não está devidamente comprovada a ocorrência dos dispêndios. É o que se verifica no tocante aos saldos devedores existentes em 31/12/88 (fls. 69/71) e em 31/12/89 (fls. 283/285), mantido nas empresas em que tem participação societária, pois não há nos autos prova de que os respectivos valores tenham sido efetivamente liquidados nos meses de janeiro/89 e janeiro/90, existindo, ao contrário, indicativo do aumento do saldo devedor no decorrer do ano;
- g) o mesmo não ocorre quando o saldo devedor se mostre zerado em 31/12, inexistindo no processo prova quanto ao mês em que tenha havido o efetivo pagamento. Neste caso é de se adotar o critério de rateio proporcional ao longo do ano a exemplo do que foi feito em relação a outras aplicações cujo mês de realização não foi indicado;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

- h) sendo assim, devem ser procedidas alterações nos demonstrativos da evolução patrimonial, na seguinte forma: 1ª) excluir das aplicações consideradas no mês de janeiro de 1989 (fls. 51), a importância de NCz\$ 1.148.154,02; 2ª), no mês de janeiro de 1990, excluir a importância de 15.382.27436 (fl.284) e 3ª), ratear de janeiro/90 a dezembro/90 o total de Cr\$ 14.143.952,90 (soma de Cr\$ 12.444.971,76 mais Cr\$ 1.698.981,14, o primeiro pago à empresa Vepel e o segundo à Paulinvel), resultando no valor mensal de Cr\$ 1.178.662,74;
- i) registra ainda o julgador singular, às fls. 451, que, conforme suas palavras *“Nesse caso, desaparece, efetivamente, o acréscimo patrimonial que havia sido apontado para o mês de janeiro/89, único mês que havia sido objeto de lançamento naquele ano.”*
- j) quanto ao ano de 1990, às fls. 451, apresenta o julgador monocrático quadro que demonstra a nova configuração do acréscimo patrimonial depois das exclusões procedidas;
- k) no que pertine à transferência de saldo positivo verificado em 31/12, explica que em existindo declaração de bens apresentada, onde constam todas as disponibilidades efetivamente existentes ao final daquele mês, a diferença entre o que consta do demonstrativo elaborado pela fiscalização e as disponibilidades declaradas representa renda consumida;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

- l) quanto à questão da TRD, entende que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico aplicável.

No recurso o sujeito passivo reedita todas as suas razões expendidas na fase impugnatória, acrescentando apenas seu inconformismo no tocante à questão dos juros calculados com base na TRD, no período de agosto a dezembro de 1991, por entender ter havido, por parte do julgador singular, omissão na apreciação de suas razões de defesa.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

VOTO VENCIDO

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele conheço.

2. De início impende registrar aspecto contraditório verificado na decisão de primeiro grau, quando é afirmado às fls. 451 a incoerência de acréscimo patrimonial a descoberto no mês de janeiro de 1989 e, na conclusão, é declarada a inexistência desse tipo de irregularidade somente em relação ao mês de janeiro de 1990.

2.1 Sobre o assunto o próprio julgador monocrático desenvolve raciocínio tendente a justificar a exclusão da mesma irregularidade, também, no mês de janeiro de 1989, o que permite inferir pela ocorrência de erro de fato no decisório de primeira instância, defeito que não chega a comprometer a eficácia do ato, dada a clareza com que se demonstrou a inexistência de acréscimo patrimonial nesse mês e ano (01/89).

2.2 Nessa conformidade passa-se à análise das questões postas, partindo da premissa de que o julgador monocrático declarou a inexistência de acréscimo patrimonial a descoberto, também, em relação ao mês de janeiro de 1989, única irregularidade objeto de autuação nesse ano.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

3. Nesse passo, uma vez afastada a exigência em relação ao exercício de 1990, ano-calendário de 1989, perde em objeto o debate acerca da decadência, posto que o questionamento da espécie se circunscreve a esse exercício.

4. Conforme visto, além da temática relacionada com a decadência - já superada, remanesce em discussão nestes autos, questões relacionadas com os juros calculados com base na TRD em relação ao período de agosto a dezembro de 1991, bem assim, com os critérios adotados pelo Fisco para a determinação da exigência correspondente ao exercício de 1991, ano-calendário de 1990, mais especificamente, no que tange à apuração e recolhimento mensal do imposto e ao aproveitamento de saldo positivo verificado em 31/12/89, para efeitos de justificar acréscimos patrimoniais no ano seguinte.

5. Quanto ao pleito relacionado com a TRD, entendo assistir razão em parte ao recorrente. Em relação a esta questão, a exigência do acréscimo tem sofrido restrições nos julgados deste Colegiado, e inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, de que é exemplo do Acórdão nº CSRF 01-1.773, de 17 de outubro de 1.994, **todavia, em relação ao período de fevereiro a julho de 1991.**

5.1 O entendimento predominante é no sentido de que tal exigência tem legitimidade a partir do mês de agosto de 1.991, mês da entrada em vigor da Medida Provisória nº 298/91, que deu origem à Lei nº 8.218/91, pela inaplicabilidade retroativamente das disposições contidas, respectivamente, nos artigos 31 e 30 desses diplomas legais, os quais, dando nova redação ao "caput" do artigo 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1.991, estatuíram no sentido da incidência do encargo a partir fevereiro do mesmo ano. Na ausência de disposição legal específica disciplinadora da cobrança de juros de mora no período correspondente à lacuna criada pela irretroatividade da lei nova, é de se aplicar a norma geral, no caso, o Código Tributário Nacional, cujo artigo 161, § 1º, dispõe

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11

Acórdão nº. : 106-11.278

que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora calculados à taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso. Assim, no mesmo período, a exigência de juros de mora somente é cabível à razão de 1% ao mês.

6. No que pertine aos critérios adotados para formalização do lançamento, verifica-se de início o alegado emprego de rateio de alguns itens (divisão por doze do valor anual declarado), para fins de determinação do valor mensal da renda líquida declarada aproveitada como recurso a justificar acréscimos patrimoniais ocorridos mês a mês (Demonstrativo de fls. 240/241), do mesmo modo que as aplicações de que tratam os demonstrativos de fls. 398, 404 e 405, o primeiro referente ao pagamento de prestações de imóvel adquirido, cujos valores mensais não constam dos autos, segundo as autoridades autuantes, por inércia do sujeito passivo que não atendeu às intimações a ele endereçadas requisitando o detalhamento desses valores, alguns correspondentes a rendimentos e outros relacionados com aplicações realizadas no curso do ano-base, mais especificamente, valores relativos a rendimentos de aluguéis (fls. 240) e rendimentos recebidos de pessoas físicas (fls. 241), pagamentos de prestações à PBK Empreendimentos S/A (fls. 398), pagamentos à Caixa Econômica Federal (mesma folha) gastos com benfeitorias realizadas em imóveis e o terceiro (item 1, fls. 404) e a valores relativos à integralização de quotas da empresa Elivel Automotores Ltda, conforme documento de fls. 198 a 201 e demonstrativo de fls. 405.

7. O mesmo critério de rateio foi empregado pelo julgador singular em relação aos débitos liquidados durante o ano, sem indicação do respectivo mês de pagamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

8. De se notar que na espécie há uma tônica comum a todos os itens que foram objeto de tal procedimento: a notória falta de interesse do contribuinte em atender às requisições do fisco voltadas para definição mês a mês de tais valores, o que nos leva a recorrer às regras processuais de valoração jurídica das provas, cuja orientação é no sentido de que, uma vez devidamente fundamentado, é o julgador livre para firmar suas convicções em matéria de prova. É o critério da persuasão racional consagrado pela Lei Processual Civil pátria. Nesses termos é de se entender pelo conformismo do sujeito passivo em relação à exigência neste particular.

9. Por essas razões, é meu voto no sentido de DAR provimento parcial ao Recurso, para excluir da exigência o encargo da TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 10 de maio de 2000


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

VOTO VENCEDOR

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora designada *ad hoc*

Permita-me, o ilustre Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira, discordar de seu posicionamento quanto à possibilidade de que sejam rateados os recursos e aplicações durante o ano base.

Os pressupostos utilizados para a elaboração do auto de infração devem ser provados pelo fisco, sem o que não há que se falar em lançamento, pois o ato seria de mera especulação.

O contribuinte apresentou documentos que não discriminam os valores mês a mês, mas sim comprovam que houve o ingresso do recurso ou a realização do dispêndio durante o ano.

Não existe previsão legal para que seja utilizado o artifício do rateio, portanto deve ser subsumido ao caso o artigo 112, do Código Tributário Nacional, que determina:

A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I- *à capitulação legal do fato;*
- II- *à natureza ou às **circunstâncias materiais do fato**, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*
- III- *à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
- IV- *à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.* (grifo meu)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10480.013363/94-11
Acórdão nº. : 106-11.278

Assim é que, para que seja dado cumprimento aos ditames legais, os recursos disponíveis ao contribuinte devem ser considerados, em caso de dúvida quanto à data do efetivo recebimento, no início do ano base, enquanto que as aplicações, também no caso de incerteza quanto a sua efetiva realização, devem ser apropriadas no final do ano base.

Todas as despesas que foram rateadas devem seguir esta regra, a exceção daquela que está com data limite determinada em mês distinto do de dezembro de 1990, que é o caso do item 4 do demonstrativo de fl. 398, relativo a pagamento de saldo devedor junto à Caixa Econômica Federal, pela aquisição do apartamento n° 24, do Edifício Jardim das Gaivotas, em São Paulo – SP, que tinha como prazo limite de pagamento da dívida setembro de 1990, devendo, portanto ser agrupada neste mês.

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por DAR-lhe provimento parcial, para considerar os recursos que não tenham determinadas as datas do efetivo recebimento como disponíveis em janeiro de 1990 e as despesas que igualmente sejam incertas as datas da efetiva realização como ocorridas em dezembro de 1990, à exceção do item 4, do demonstrativo de fl. 398, que deve ser consolidado no mês de setembro de 1990.

Sala das Sessões - DF, em 10 de maio de 2000


THAISA JANSEN PEREIRA