



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10670.001648/2006-68
Recurso nº 158.872 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.081 – 2ª Turma Especial
Sessão de 28 de julho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente ANGÉLICA LUZ DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

NORMAS ATINENTES AO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

As normas sobre o Mandado de Procedimento Fiscal tratam da execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não possuindo o condão de restringir a competência do AFRF designado, para fins de constituição do crédito tributário, nem é causa de nulidade do lançamento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, nos casos em que o contribuinte encaminha a Declaração de Ajuste Anual, tem a natureza jurídica de lançamento por homologação, tendo como termo inicial para a contagem do prazo decadencial a data da ocorrência do fato gerador.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO MENSAL.

A base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas físicas, desde 1º de janeiro de 1989, deve ser apurada, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital são 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 legal a apuração de omissão de rendimentos por meio do simples confronto entre valores totais de bens e direitos *versus* dívidas e ônus reais, como constante da Declaração de Ajuste Anual.

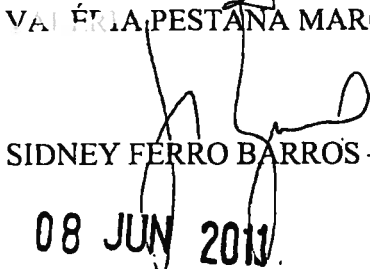
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Votaram pela conclusão os Conselheiros Valéria Pestana Marques (Presidente) e Sérgio Galvão Ferreira Garcia (Suplente convocado) que não acolheram a tipificação da infração adotada pela autoridade fiscal.



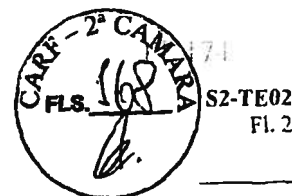
VALÉRIA PESTANA MARQUES – Presidente



SIDNEY FERRO BARROS – Relator

EDITADO EM: 08 JUN 2011.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Sérgio Galvão Ferreira Garcia (Suplente Convocado), Ana Paula Locoselli Erichsen, Núbia Morcira Barros Mazza (Suplente Convocada), Sidney Ferro Barros, Renato Coelho Borelli (Suplente Convocado) e Valéria Pestana Marques (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Nogueira Nicácio.



Relatório

Com a finalidade de descrever os fatos sob foco neste processo, até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 118 a 131 da instância a quo, in verbis:

“A contribuinte acima identificada insurgiu-se contra o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 02 a 08, que lhe exigiu o crédito total apurado de R\$ 6.767,86, tendo em vista a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto.

Inconformada, a interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

há irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal, pois não houve prorrogação adequada, com conseqüente perda do prazo de validade do MPF;

encontra-se decaído o lançamento, pois o fato gerador ocorreu em 1999;

está comprovado o empréstimo efetuado à impugnante por sua irmã;

a multa é confiscatória.

Para instruir o pleito, apresentou os documentos de fls. 91 a 111.”

A decisão de primeira instância declarou procedente o lançamento, assim concluindo conforme ementa:

“NORMAS ATINENTES AO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

As normas sobre o Mandado de Procedimento Fiscal tratam da execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não possuindo o condão de restringir a competência do AFRF designado, para fins de constituição do crédito tributário, nem é causa de nulidade do lançamento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

O lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, nos casos em que o contribuinte encaminha a Declaração de Ajuste Anual, tem a natureza jurídica de lançamento por homologação, tendo como termo inicial para a contagem do prazo decadencial a data da ocorrência do fato gerador.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

O acréscimo patrimonial não justificado, evidenciado por análise em que se cotejaram as aplicações realizadas com os recursos disponíveis no mesmo período, só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida. A alegação de obtenção de empréstimo deve ser comprovada, ainda que tenha sido declarada tempestivamente.”

Às fls.134/164 se vê o recurso voluntário, reprisando quase que por linha as alegações da impugnação.

É o relatório. 

**Voto**

Conselheiro, SIDNEY FERRO BARROS, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Com referência a ambas as preliminares, adoto o quanto foi lançado na decisão recorrida:

“DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL:

Alegou a interessada que houve irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal, pois não houve sua prorrogação adequada, com conseqüente perda do prazo de validade do MPF, o que eiva de nulidade o lançamento.

Importante ressaltar, a despeito de eventuais irregularidades que possam ter ocorrido na prorrogação do MPF, que as normas que se referem aos procedimentos de fiscalização visam ao disciplinamento de sua execução e, ao tempo em que constituem instrumento para a Administração Tributária, preservam direitos do cidadão perante o Estado.

Assim, as normas sobre o MPF, não possuem o condão de restringir a competência do AFRF designado, para fins de constituição do crédito tributário. A natureza indisponível deste sobrepõe-se, indubitavelmente, àquelas normas de caráter meramente administrativo.

A limitação da atividade de fiscalização do AFRF pela norma administrativa, portanto, não desonera o agente fiscal das atividades obrigatória e vinculada do lançamento, sob pena, inclusive, do cometimento de ato de improbidade administrativa, capitulada nos arts. 10, inciso X, e 11, inciso II, ambos da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, in verbis:

“Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º dessa Lei, notadamente:

.....
X. Agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda.

Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições e, notadamente:

.....
II. retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício.”

Finalmente, deve-se destacar que, de acordo com o art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 09 de

dezembro de 1993, que regula o Processo Administrativo Fiscal - PAF, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento, atendendo, assim, ao que dispõe o art. 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Assim, tendo a interessada sido cientificada plenamente da infração que lhe foi imputada, sendo-lhe concedido prazo regulamentar para apresentação do contraditório, o que ensejou a oportunidade de defesa, não merece acolhida a solicitação de nulidade do procedimento fiscal, devido à alegação de alguma irregularidade na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal.

Por fim, o artigo 59 do decreto nº 70.235, de 1972, preconiza apenas dois vícios insanáveis, conducentes à nulidade: a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. No presente caso nada há a argüir objetivamente quanto a esses aspectos.

Resta claro, pois, que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF apenas autoriza o início do procedimento fiscal, estabelecendo os tributos a serem fiscalizados, o período abrangido pela fiscalização e o prazo para a execução dos trabalhos. É mero instrumento de controle administrativo, não interferindo na validade do lançamento, que decorre de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN). A propósito, abaixo manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais a esse respeito:

“NORMAS PROCESSUAIS - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.” (CSRF/02-02.187, sessão de 23/01/2006).

Afasta-se, pois, a preliminar de nulidade do lançamento levantada pela impugnante.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR:

A contribuinte alega, em caráter preliminar, que o lançamento encontra-se atingido pela decadência, tendo em vista o transcurso do prazo de cinco anos a conta do fato gerador, que, segundo sua impugnação, teria ocorrido em 1999. Já a princípio, é de se deixar claro que o empréstimo não aceito pela fiscalização como origem de recursos ocorreu em 2001.

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 150 e 173, assim determina:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.



§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Para que se possa analisar o tema da decadência em relação ao lançamento do imposto sobre a Renda de pessoas físicas, mister se faz a verificação da natureza jurídica do lançamento e da data da ocorrência dos fatos geradores.

Natureza Jurídica do Lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Físicas:

A autoridade administrativa tributária tem um prazo legalmente estabelecido para realizar o lançamento tributário, esta delimitação temporal é necessária para a estabilidade das relações sociais seja atingida.

O Código Tributário Nacional estabeleceu o prazo decadencial para o lançamento dos tributos. O referido diploma legal estabeleceu o termo inicial para a contagem do prazo decadencial de acordo com a modalidade de lançamento.

O lançamento tributário é um ato jurídico realizado com a finalidade de estabelecer a certeza jurídica de uma dívida tributária e, ainda, de fixar o seu valor. Note-se que cada tributo está sujeito a uma determinada modalidade de lançamento, esta modalidade é estabelecida pela legislação que institui e disciplina o tributo.

A doutrina reconhece três tipos de lançamento tributário, são eles: por declaração, de ofício e por homologação. O lançamento de ofício é realizado pela autoridade administrativa, sem qualquer colaboração do sujeito passivo. Lançamento por declaração é aquele realizado pela autoridade administrativa com a utilização de informações fornecidas pelo contribuinte ou por terceiro. Neste caso, a situação fática, indispensável à efetivação do lançamento, é conhecida pela administração tributária em virtude do encaminhamento, pelo sujeito passivo ou seu representante legal, de declaração contendo as informações. Por fim, o lançamento por homologação é caracterizado quando a legislação estabelece a obrigação de o contribuinte calcular o montante do tributo a realizar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Note-se que a atividade material levada a cabo pelo sujeito passivo da obrigação adquire, em virtude de expressa previsão legal, a característica de atividade administrativa quando é homologada pelo agente público. A necessidade

de homologação surge em virtude de ser a apuração do valor devido uma atividade privativa da autoridade administrativa. A atividade praticada por um contribuinte, com a posterior intervenção de um representante do Estado, passa a figurar no mundo jurídico como atividade administrativa.

Em se tratando de lançamento por homologação, de acordo com o § 4º do art. 150 do CTN, o termo inicial do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária respectiva. Nos casos de lançamento de ofício, de acordo com o art. 173, I do CTN, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Existe corrente doutrinária que defende a aplicação da denominada *teoria do conhecimento*, nos casos de lançamento por declaração. Para os que têm este entendimento, o termo inicial do prazo de decadência é a data da efetiva entrega da declaração que contém as informações necessárias ao lançamento. Note-se, entretanto, que não há amparo normativo para este posicionamento, pelo contrário, este tratamento pode ser considerado *contra legem* se for levada em consideração a disposição contida no CTN.

Para dar sustentação legal ao posicionamento acima descrito, aqueles que o adotam afirmam que a apresentação da declaração consiste em medida preparatória indispensável ao lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN, o que é um equívoco quando se analisa a redação do dispositivo, abaixo transcrito.

“Art. 173.

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” (grifo nosso)

A medida preparatória indispensável ao lançamento que deve ser notificada ao sujeito passivo é aquela realizada pela autoridade administrativa. Não se pode atribuir esta característica à declaração entregue pelo próprio sujeito passivo.

A legislação de regência do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF); conforme pode se observar nos arts. 7º e 13 da Lei nº 9.250/95, abaixo transcritos; atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

“Art. 7º. A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.” (grifo nosso)

“Art. 13.

(...)

Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.”

O art. 7º, acima transcrito, que atribui à pessoa física o dever de apurar o imposto, conjugado com o art. 13, que estabelece a obrigação de efetuar o pagamento do saldo do imposto, dá para o lançamento do IRPF os contornos característicos do lançamento por homologação.



Note-se que, se fosse o caso de lançamento por declaração, no dispositivo legal que disciplina o lançamento do IRPF bastaria que se exigisse do sujeito passivo que este informasse o valor dos rendimentos auferidos, pois a apuração do valor do imposto caberia à autoridade administrativa.

Por todo exposto, conclui-se que o lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Física, nos casos em que o contribuinte encaminha a Declaração de Ajuste Anual, tem a natureza jurídica de lançamento por homologação e que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador. (art. 150, § 4º, do CTN)

Nos casos em que o contribuinte permanece inerte, ou seja, não realiza a atividade material que lhe é legalmente atribuída, ocorre o lançamento de ofício e, neste caso, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (art. 173, inciso I, do CTN)

Da data de ocorrência do Fato Gerador:

O fato gerador consiste na situação material descrita pelo legislador que é capaz originar a obrigação tributária. No caso do imposto de renda, o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (CTN, art. 43).

Quanto ao tempo de ocorrência do fato gerador, a doutrina adotou a seguinte classificação: instantâneos, periódicos e continuados. Os fatos geradores periódicos, também denominados complexivos, são aqueles que se realizam ao longo de um intervalo de tempo.

Luciano Amaro, ao discorrer sobre os fatos geradores periódicos, assim se manifestou:

“(...) Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam ‘n’ fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo (...)”

Sobre o fato gerador do imposto de renda, assim se manifesta Hugo de Brito Machado:

“O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide, em regra geral, sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período. O imposto, em princípio, é de incidência anual. Existem, porém, ao lado dessa incidência genérica, incidências específicas, denominadas incidências na fonte. Podem ser mera antecipação da incidência genérica e podem ser, em certos casos, incidência autônoma.

Em se tratando de imposto de incidência anual, pode-se afirmar que o seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo.”

Ao fornecer sua explanação sobre os fatos geradores periódicos, Luciano Amaro cita o caso do imposto de renda como exemplo para esta categoria, conforme se observa no segmento abaixo transcrito:

"(...) É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista dos fatos (ingressos financeiros, despesas etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador."

Os casos de incidência de imposto de renda na fonte podem ter natureza de mera antecipação ou podem ser ter a característica de incidência autônoma. Nos casos de incidência autônoma ocorre o que se denomina tributação exclusiva na fonte, nessas situações o fato gerador ocorre em um momento determinado, o que faz com que o mesmo seja classificado como fato gerador instantâneo. Por exemplo, a tributação do rendimento de uma aplicação financeira ocorre no momento em que se completou o ciclo, o dia é determinado.

Nas situações de mera antecipação, como ocorre, por exemplo, nos casos de imposto de renda retido pelas fontes pagadoras devido à prestação de trabalho, o fato gerador segue a regra geral, ou seja, é do tipo periódico.

Diversamente do que aconteceu com o Imposto Territorial Rural, em que a Lei nº 9.393/96 expressamente fixou a data de ocorrência do fato gerador em 01 de janeiro; no caso do Imposto sobre a renda de pessoas físicas, a data de ocorrência do fato gerador é estabelecida como decorrência lógica do texto legal, conforme se demonstra a seguir.

O art. 7º da Lei nº 9.250/95, abaixo transcrito, estabelece o dever de apurar o imposto relativo aos rendimentos percebidos ao longo do ano-calendário. Note-se que o fato gerador só se completa em 31 de dezembro do respectivo ano, pois o montante dos valores de rendimentos recebidos, em suas diversas modalidades, só pode ser efetivamente determinado em 31 de dezembro, pois é nesta data que se encerra o ano-calendário.

"Art. 7º. A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal." (grifo nosso).

Finalmente, deve-se analisar as situações da tributação decorrente de ganhos de capital. A previsão do § 2º do art 21 da Lei nº 8.981/95 retira os ganhos de capital da base de cálculo do Imposto de Renda na Declaração Anual, isto dá autonomia à tributação dos ganhos de capital e permite estabelecer com segurança a distinção entre os fatos geradores do ganho de capital e do recebimento de rendimentos. Nessas situações, conforme se pode observar no § 2º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, o fato gerador só se completa ao término de cada mês, ou seja, tem-se um fato gerador periódico, contudo o que se modifica, em relação à percepção de rendimentos, é o intervalo de tempo, que neste caso é mensal.

Lei nº 7.713/88:

"Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei."

Lei nº 8.981/95:



“Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.”

A alienação de outros bens ao longo do ano-calendário, em meses diversos daquele apurado, em nada influencia a apuração do ganho de capital do mês que está sendo objeto de análise.

No presente caso, o ora impugnante apresentou declaração de ajuste anual, relativa ao ano-calendário 2001, em 26/04/2002, com saldo de imposto a pagar de R\$ 1.540,80 (fl. 107). A ação fiscal teve como resultado lançamento de imposto referente a apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, no curso do ano-calendário 2001. Quanto a esta omissão de rendimentos de imposto de renda das pessoas físicas, observa-se que o fato gerador ocorreu em 31/12/2001. Dessa forma, considerando-se todo o exposto, apenas em 01/01/2007 teria transcorrido o prazo decadencial. Como a contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 15/12/2006, o lançamento foi efetuado em conformidade com a legislação, não podendo se falar em extrapolação do prazo decadencial.

Também afastada a preliminar de decadência.”

Quanto ao mérito, importa assinalar desde logo que a questão se restringe à apuração de acréscimo patrimonial a descoberto, por ter sido desconsiderado empréstimo no valor de R\$ 12.000,00 efetuado à Recorrente por sua irmã Adriana Luz Caliar Batista.

A Recorrente torna a questionar a não consideração do empréstimo, alegando que foi efetuado entre irmãs e que constava de suas respectivas declarações de ajuste anual (fls. 36 e 40).

Esclareça-se que o procedimento adotado pela fiscalização foi excluir o empréstimo das Dívidas e Ônus Reais, o que fez surgir um acréscimo patrimonial de R\$ 31.000,00, o qual, comparado com a base de cálculo declarada (R\$ 21.072,00) resultou num acréscimo patrimonial a descoberto de R\$ 9.928,00.

Inclino-me a considerar que, não obstante estar mesmo o valor questionado lançado em ambas as declarações, ambas as declarantes – a Recorrente e sua irmã – não cuidaram de obter, reciprocamente, nenhuma documentação que desse fundamento à transação (empréstimo) que supostamente levaram a efeito.

É verdade que até o suposto pagamento do empréstimo está consignado na declaração do exercício subsequente (2003).

Preocupa-me, ademais, certo excesso de rigor na exigência de comprovação documental para transações em certos casos até banais, corriqueiras. Mas, não é o que vejo aqui.

A interessada tem vários empréstimos em suas "Dívidas e Ônus Reais", conforme se constata à fl. 36. Valores até mais expressivos que aquele glosado em 2001, todos tomados emprestados em anos anteriores e não quitados até 31.12.2001.

Não é crível que alguém que, verdadeiramente, dê suporte a sua variação patrimonial tomando empréstimos – ainda que de parentes – não se tome de cuidados em comprovar minimamente, com um contrato de mútuo sequer, os empréstimos que toma.

Assim, restou rigorosamente desprovida de comprovação material a informação lançada pela interessada em sua declaração, o que, em princípio, justificaria o lançamento.

Contudo, há uma questão a ser considerada que tornará indevido o lançamento, ou adoção de critério inadequado de aferição do montante tributável. Vejamos.

Diz o art. 2º da Lei nº 7.713/1988:

"Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos."

Por essa razão só, o Fisco deveria ter efetuado a apuração mensal, e não anual, das supostas diferenças geradoras do lançamento. Nem tanto porque o art. 115 do RIR/94, § 1º, "e" – comando infralegal – determina a inclusão no Carnê-leão de eventual acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva; mas sim porque é da ordem lógica do sistema legal atual de tributação das pessoas físicas, desde a clara adoção das bases correntes mensais pela Lei nº 7.713/1988.

O tema tem sido objeto de várias decisões deste Conselho, conforme se ilustra pelas seguintes ementas:

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - APURAÇÃO MENSAL - Tendo o imposto de renda tributação à medida em que os rendimentos vão sendo percebidos deve o fisco, em seu trabalho de análise da atividade do contribuinte, voltar-se para o exato momento da ocorrência dos fatos a fim de imputar obediência ao princípio constitucional tributário da isonomia. Destarte, necessária a análise mensal da evolução patrimonial, sem a qual restaria, também, maculada a determinação legal da formação do fato gerador. (Acórdão 102-45393, de 21.02.2002)

IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - FLUXO DE CAIXA - 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. Desta forma, somente é correto apurar a omissão de rendimentos, através de "fluxo de caixa", quando esta apuração for mensal. (Acórdão 104-17153, de 18.08.1999)

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIOS DE APURAÇÃO. A variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos



patrimoniais encontrados através da apuração mensal. Interpretação sistemática das Leis nos 7.713/88 e 8.134/90. Recurso negado. (Acórdão 102-49209, de 07/08/2008)

o .ênia para transcrever adiante as lúcidas ponderações do eminente Conselheiro Nelson Mallmann, relator do Acórdão nº 104-17.737, de 08.11.2000, em cuja ementa se lê:

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

Seguem as conclusões do Relator que, rendendo homenagens, adoto:

"Inicialmente, 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 apuração de omissão de rendimentos efetivado através do fluxo de caixa anual de entradas e saídas.

A análise de evolução anual do patrimônio da pessoa física decorre da sistemática em se considerar como renda justificada e presumivelmente consumida o saldo positivo em 31/12/, encontrado no resultado da equação envolvendo a título de "recursos", os valores originados de rendimentos tributáveis na declaração, de rendimentos não tributáveis e de rendimentos tributados exclusivamente na fonte subtraídos dos "dispêndios e aplicações".

A metodologia de cálculo da variação patrimonial a descoberto reputa-se, a princípio, em operação matemática onde infere-se que para que se adquira bens ou se efetive gastos faz-se necessário a disponibilidade de recursos que os suportem, ou seja, o aumento de patrimônio decorre da aquisição de recursos com origem justificada.

Sem dúvida, que o aumento patrimonial a descoberto apurado na declaração de ajuste anual é considerado pela legislação tributária como omissão de rendimentos, a qual deve ser tributada quando apurada, ou seja, deve ser levado para o ajuste anual, cabendo, no entanto, ao contribuinte, produzir a prova de que dito acréscimo está amparado por recursos cuja origem está comprovada através de rendimentos já tributados, isentos ou não tributáveis, respaldado em dívidas ou que provém de doações recebidas.

No caso vertente, o levantamento fiscal apurou em 31/12/91 e 31/12/92, através de um "Demonstrativo da Variação Patrimonial a Descoberto - Sinais Exteriores de Riqueza - Omissão de Rendimentos", que nada mais é que um "Demonstrativo de Fluxo de Caixa Anual" (Entradas e Saídas), a existência de saldo negativo e nesta circunstância logrou a fiscalização tributar, na declaração de ajuste anual de cada exercício, o acréscimo patrimonial não justificado pelos valores não respaldados pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, exclusivos na fonte ou que fossem oriundos de empréstimos, pela qual a infração à legislação do imposto

foi demonstrada pela violação aos ditames dos artigos 1º ao 3º e parágrafos e 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 e o artigo 6º e parágrafos, da Lei n.º 8.021/90.

Todavia, não me parece correto obter a omissão de rendimentos através do fluxo de caixa anual. O imposto de renda da pessoa física 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).

A apuração de omissão de rendimentos de forma mensal, constitui, no ponto de vista deste relator, a metodologia mais apropriada a fim de ser apurada a omissão de rendimentos real, com devido amparo legal na legislação em vigor.

É, sem sobra de dúvidas, aquela mais próxima da realidade dos fatos porquanto se apura, quando for o caso, a evasão do tributo no próprio ato da omissão. Trata-se, pois, de procedimento admitido pela legislação tributária e no qual se apura a omissão de rendimentos efetiva.

Entendo que é ilegal a presunção adotada no auto de infração. Para legitimar a autuação impõe-se a necessidade de se apurar a omissão de rendimentos 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, não se pode considerar que possa ocorrer a existência de renda consumida ou de acréscimo patrimonial a descoberto, caso o levantamento não expresse o real patrimônio da pessoa física no mês da apuração do tributo.

Segundo a legislação mencionada o fato gerador do imposto não deve ser admitido como encerrado no último dia do ano-base conforme inquina o auto de infração. Tal recomendação é sustentada no Manual de Fiscalização.

É de se ressaltar que segundo estabelecem 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, deve ser apurado mensalmente as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributados na declaração, não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte.

No presente caso, constata-se que a matéria lançada tem suporte em "acréscimos patrimoniais a descoberto", ou seja, foi considerando omissão de rendimentos a insuficiência de recursos para fazer frente as aplicações, cuja origem não tenha sido satisfatoriamente esclarecida, nem comprovada tratar-se de importâncias já oferecidas à tributação ou que sejam não tributáveis ou tributadas exclusivamente na fonte, apurado de forma anual. Assim, no entender da autoridade lançadora a análise de evolução anual do patrimônio da pessoa física decorre da sistemática em se considerar como renda justificada e presumivelmente consumida o saldo positivo em 31/12/, encontrado no resultado da equação envolvendo a título de "recursos", os valores originados de rendimentos tributáveis na declaração, de rendimentos não tributáveis e de rendimentos tributados exclusivamente na fonte subtraídos dos "dispêndios e aplicações".



Sobre este "acréscimo patrimonial a descoberto", "saldo negativo" 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).

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.

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 inexactidão.

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:

"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.

Ora, como se vê a Lei n.º 7.713/88 instituiu a apuração mensal do imposto e, a partir da edição da Lei n.º 8.134/90, esta apuração mensal passou a ser feita por antecipação, pois o montante real devido somente viria a ser conhecido na declaração de ajuste, após as deduções a que o contribuinte fizesse jus. Com base nos dados fornecidos, poderia a autoridade administrativa aceitá-los ou exigir eventual diferença de tributo.

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

Assim, entendo que, a partir de 01/01/89, os rendimentos omitidos devem ser apurados, mensalmente, pela fiscalização. Sendo que estes rendimentos estão sujeitos à tabela progressiva anual (IN SRF n.º 46/97).

(...)

Concluo, portanto, que é ilegal a presunção adotada no auto de infração, qual seja, "Fluxo de Caixa" anual. Para legitimar a autuação impõe-se a necessidade de se apurar a omissão de rendimentos no mês em que ocorreu o fato."

Por todo o exposto, DOU provimento ao recurso voluntário.

É o meu voto.

SIDNEY FERRO BARROS