



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.010941/98-53
Recurso nº. : 128.171
Matéria : IRPF - Ex(s): 1994
Recorrente : SANDER FREITAS DE SOUZA
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 17 DE ABRIL DE 2002
Acórdão nº. : 106-12.652

PAF - NORMAS PROCESSUAIS - O princípio da legalidade do ato administrativo fixado no art. 37 da CF/88, ampara o dever-poder da autoridade julgadora de segunda instância de examinar a legitimidade do lançamento, ainda que o contribuinte tenha argüido a matéria apenas na fase de julgamento do recurso.

PRELIMINAR DE MÉRITO - LEGALIDADE DO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DE IMPOSTO - A tributação anual dos rendimentos, revelados por acréscimo patrimonial a descoberto contraria o disposto no art. 2º da Lei nº 7.713/88. Dessa forma, a determinação do acréscimo patrimonial a descoberto, considerando o conjunto anual de operações, não pode prevalecer, uma vez que na determinação da omissão, as mutações patrimoniais devem ser levantadas mensalmente.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SANDER FREITAS DE SOUZA.

ACORDAM os Membros da Sexta 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. Vencida a Conselheira Thaisa Jansen Pereira (Relatora). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.

TACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS
PRESIDENTE

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 07 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, EDISON CARLOS FERNANDES e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10680.010941/98-53
Acórdão nº. : 106-12.652

Recurso nº. : 128.171
Recorrente : SANDER FREITAS DE SOUZA

R E L A T Ó R I O

Sander Freitas de Souza, já qualificado nos autos, recorre da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte, por meio do recurso protocolado em 03/08/01 (fls. 104 a 110), tendo dela tomado ciência em 12/07/01 (fl. 103).

Contra o contribuinte foi constituído o crédito tributário no valor de R\$ 15.471,40 de imposto, que, acrescido dos encargos legais totalizou R\$ 37.668,21, calculado até 31/08/98.

A causa da lavratura do Auto de Infração foi a constatação de variação patrimonial a descoberto, evidenciada pela aquisição de imóvel situado na rua Piauí, nº 1848, ap. 803, em Belo Horizonte – MG, calculada por meio do quadro demonstrativo de fl. 11, no qual é determinado o valor de 67.946,40 UFIR de acréscimo patrimonial a descoberto.

Em sua impugnação (fls. 88 a 93), o Sr. Sander Freitas de Souza afirma que a fiscalização da Secretaria da Receita Federal atribuiu o valor de 67.730,63 UFIR a título de empréstimo junto a terceiros, porém o correto seria considerar o montante de 94.618,64 UFIR, que é o que consta da declaração prestada pela mutuante (fl. 30). Referido empréstimo foi liquidado quando do recebimento de CR\$ 24.725.745,00 corrigidos até a data do pagamento que se deu em março/94. Ocorre que o fiscal considerou o valor histórico da venda do apartamento e o dividiu pela UFIR do mês seguinte, quando o correto seria usar a UFIR do mesmo mês, que resulta 94.618,64 UFIR.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10680.010941/98-53
Acórdão nº. : 106-12.652

Alega ainda em seu favor, que o valor da UFIR usado para a transformação das parcelas pagas em 1993, referentes ao apartamento adquirido, foi o correspondente a UFIR mensal, quando deveria ter sido utilizada a UFIR diária.

Conclui demonstrando que, se utilizadas as informações por ele prestadas, não se constata a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (fls. 96 a 100) dá razão ao contribuinte no que se refere à conversão do valor de Cr\$ 24.725.745,00 (preço da venda do imóvel que possibilitou o pagamento do empréstimo comprovado pelo documento de fl. 30), pois, o fisco utilizou o valor histórico sem observar que na cláusula 3^º, do contrato de fls. 28 e 29, existia a previsão da correção do montante até a data do pagamento.

Porém, discorda da posição do impugnante, quando este defende a utilização da UFIR diária ao invés da mensal. Afirma que a conversão da moeda em UFIR segue as regras contidas na Lei nº 8.383/91, e estas somente autorizam o uso da UFIR mensal.

Mesmo não questionado pelo contribuinte, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte sustenta a apuração da variação patrimonial com base em consolidações anuais, justificando com a alegação de que a Lei nº 7.713/88 dá sustentação às apurações mensais, porém não é empecilho para os levantamentos anuais, pois não há vedação expressa em lei. Diz ainda que a Instrução Normativa SRF nº 46/97 prevê que, no caso dos rendimentos omitidos sujeitos ao pagamento mensal, o imposto deve ser exigido somente depois de consolidado na base de cálculo anual. *Nesse procedimento saber o mês em que o rendimento omitido foi percebido não influi no cálculo do valor a exigir, pois será apurado com base na tabela anual e não na mensal* (fl. 99).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.010941/98-53
Acórdão nº. : 106-12.652

Conclui, julgando o lançamento procedente em parte, reduzindo o imposto ao valor de R\$ 9.349,00, sobre o qual deverão incidir a multa de ofício e os juros de mora.

Em seu recurso (fls. 105 a 110), o Sr. Sander Freitas de Souza reitera seus argumentos quanto à utilização da UFIR diária ao invés da UFIR mensal, na conversão dos valores pagos pelo apartamento, o que acarreta uma diferença de 24,87% quando comparados os valores encontrados pela fiscalização e os determinados por ele.

O depósito recursal se comprova pelos documentos de fls. 111 e 112 e pelo despacho de fl. 114.

Em janeiro de 2002, colocado em pauta o processo, comparece em sessão desta Câmara o representante legal do contribuinte, o qual, além de apresentar o memorial que anexo aos autos, faz a defesa oral do Sr. Sander de Freitas Souza.

Tanto no referido memorial como na defesa oral, foi requerida a nulidade do lançamento, com a justificativa de que não se amolda às disposições legais, posto que o acréscimo patrimonial foi tributado com base em levantamento anual, quando a lei somente autoriza a tributação sobre acréscimos apurados mensalmente.

É o Relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10680.010941/98-53
Acórdão nº. : 106-12.652

VOTO VENCIDO

Conselheira THAISA JANSEN PEREIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e obedece todos os requisitos legais para a sua admissibilidade, por isso deve ser conhecido.

Restou em litígio tão somente a questão da transformação do valor de aquisição do apartamento de cruzeiros reais para UFIR, com a finalidade ser esclarecido o valor da UFIR a ser utilizada no cálculo, se a mensal ou a diária, esta defendida pelo contribuinte.

Porém, o Sr. Sander Freitas de Souza, por meio do memorial entregue em sessão e por intermédio de seu representante legal que o defendeu oralmente, trouxe uma matéria nova, discutindo, então, sobre a base da tributação ter sido feita por levantamento anual, quando, no seu entender, deveria ter sido por apuração mensal.

Ocorre que tal argumentação somente veio a ser feita depois de ultrapassadas as fases de impugnação e também a de recurso. Assim, entendo que ocorreu a preclusão do direito de o contribuinte questionar a matéria.

O art. 14, do Decreto nº 70.235/72, dispõe que é a impugnação da exigência que instaura a fase litigiosa do procedimento.

O contribuinte ao instaurar essa fase litigiosa do procedimento nada se referiu à metodologia de cálculo do acréscimo patrimonial, tendo restado para a fase recursal tão somente a discussão sobre a UFIR a ser utilizada nos cálculos fiscais, se a mensal ou a diária.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10680.010941/98-53
Acórdão nº. : 106-12.652

Não se trata aqui da previsão legal contida no inciso III, do art. 145, do Código Civil, como alega o contribuinte em seu memorial, posto que não se está falando em desrespeito à forma do lançamento. Este se revestiu das formalidades necessárias e indispensáveis à sua validade e eficácia. O que o recorrente traz, inovando no pleito, refere-se à maneira de se arbitrar a base de cálculo do tributo, quando são evidenciados sinais exteriores de riqueza e conseqüente acréscimo patrimonial a descoberto, em conformidade com a conjugação dos dispositivos legais elencados no enquadramento legal do Auto de Infração à fl. 02.

Tal metodologia não se configura vício de forma, mas sim é fruto de uma interpretação da legislação dada pelo Auditor Fiscal da Receita Federal, ratificada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Assim, considero que a matéria trazida pelo contribuinte, depois de ultrapassadas as fases de impugnação e de recurso, é preclusa, não sendo autorizado a este órgão colegiado a sua análise.

Quanto ao aspecto levantado pelo Sr. Sander Freitas de Souza desde a impugnação, relativo ao correto valor da UFIR a ser utilizado, não resta dúvida que o entendimento correto quanto a este item é o defendido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte à fl. 98, quando afirma que deve ser utilizada a UFIR mensal em obediência à legislação do imposto de renda das pessoas físicas, em especial a Lei nº 8.383/91.

Vale a pena transcrever novamente o contido no § 4º, do art. 96, da citada Lei:

Art. 96. ...

§ 4º. Todos e quaisquer bens e direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992, serão informados, nas declarações de bens de exercícios posteriores, pelos respectivos valores em UFIR, convertidos com base no valor desta no mês de aquisição. (grifo meu)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10680.010941/98-53
Acórdão nº. : 106-12.652

A UFIR mensal é utilizada tanto na conversão dos preços dos imóveis adquiridos como dos alienados. Deve ser usada também para em relação aos rendimentos. Assim, a UFIR mensal foi utilizada para a conversão do preço do apartamento adquirido em 1993, bem como para valorar a venda do outro imóvel em 1994, que serviu para quitar a dívida junto à Sra. Junia Rabello (fl. 30).

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, e voto por NEGAR-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 2002


THAÍSA JANSEN PEREIRA

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.010941/98-53
Acórdão nº : 106-12.652

VOTO VENCEDOR

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora Designada

Discordo do Voto da Conselheira Relatora, preliminarmente, porque defende que teria precluído o direito do recorrente discutir a legalidade do lançamento, uma vez que só argüiu essa matéria no memorial entregue aos membros dessa Câmara, e na sustentação oral feita por ocasião do julgamento do recurso.

O fundamento utilizado pela DD relatora é o art. 14 do Decreto nº 70.235/72 .

Para uma melhor análise transcrevo os artigos, do mencionado decreto, que disciplinam a matéria:

Art. 14 - A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15 - A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão.

Art. 16 - A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.010941/98-53
Acórdão nº : 106-12.652

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (grifos não são do original)

Pela leitura dessas normas, conclui-se que, em regra, a impugnação inicia e limita o contencioso administrativo.

Contudo, esse pré-questionamento tem que ser analisado em conjunto com os princípios constitucionais que regem tanto o ato administrativo quanto o processo instituído na esfera administrativa.

Antonio da Silva Cabral em seu livro Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva –1993, pág. 270, item 4 – **Impugnação e pré-questionamento**, ensina, *ipsis litteris*:

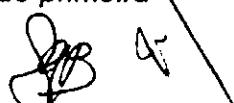
A impugnação determina o conteúdo da decisão que se pretende obter. Na realidade, porém, quando a Administração faz certa exigência ao sujeito passivo já qualifica a questão, e ao contribuinte cabe apenas aceitar a exigência ou contestá-la. Assim como, no entanto, é dado ao impugnante aceitar parte da exigência, em última análise, é a contestação que fixará os limites da lide.

(...)

No processo fiscal o pré-questionamento não tem a mesma força que no processo judicial, pelos motivos que se seguem.

Em primeiro lugar, os julgadores costumam aceitar, na área fiscal, aditamentos à impugnação ou ao recurso voluntário, desde que sejam apresentados anteriormente ao julgamento. (...)

Há outro aspecto que faz com que o pré-questionamento, no caso do processo fiscal, não tenha a mesma rigidez que tem no processo judicial: é que a tributação é “ex lege”. Por esse motivo, ainda que o impugnante não conteste determinada exigência, o julgador de primeira



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.010941/98-53
Acórdão nº : 106-12.652

instância deve excluir da tributação a parte que sabe ser exigência sem base legal. (grifei)

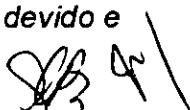
Não é demais lembrar que no processo administrativo, o sujeito passivo da obrigação se insurge contra o lançamento. Ato administrativo que tem presunção de legitimidade por estar vinculado à norma legal nele indicada. Se há suspeita de que o mesmo é ilegítimo cabe a administração rever seus próprios atos. Nesse sentido é que o legislador determinou no art. 145,III e art. 149 do Código Tributário Nacional a hipótese de revisão de ofício.

Nessa direção é também o posicionamento da Dra. Mary Elbe Gomes Queiroz Maia que em seu livro Do Lançamento Tributário – Execução e Controle, Editora Dialética – São Paulo –1999, pág.59, preleciona:

Observe-se que o julgador administrativo, apesar de ser considerado como técnica e formalmente destituído do verdadeiro poder jurisdicional, numa concepção restrita que só visualiza a sua existência no foro judicial, encontrando-se, portanto, desprovido da "conditio iuris" de fazer justiça, ainda assim deverá ele obedecer acima de tudo aos princípios, à lei e à verdade material, o que lhe autoriza e, até lhe impõe, o dever de procurar ajustar os mandamentos da lei às hipóteses fáticas concretas no intuito maior de alcançar a justiça fiscal, para reconhecer os direitos dos contribuintes quando estes estiverem claros no processo, mesmo que por ele não sejam pleiteados.

E nas páginas 70 a 72 ao dissertar no item II.5, sobre o “Controle Exercido pela Procuradoria da Fazenda Nacional” a referida autora defende que:

Na hipótese de o ato de lançamento se encontrar elevado de nulidade, por ser a Procuradoria da Fazenda Nacional um órgão integrante da Administração Pública a quem cumpre zelar e controlar a perfectibilidade dos atos passíveis de execução judicial, não poderá prevalecer, para ele, a preclusão interna ou oposta a "coisa julgada" administrativa, podendo-se entender que ainda nesse momento é passível de ser exercido o controle com vistas a não inscrição do débito, como última oportunidade da Fazenda Nacional de sobrestar o andamento do ato administrativo flagrantemente ilegal, visto que a inscrição da Dívida Ativa também se configura como um ato vinculado à lei, somente podendo ser executado um débito efetivamente devido e



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.010941/98-53
Acórdão nº : 106-12.652

na medida determinada na lei, por ser ele, igualmente um ato de Administração em cumprimento das suas finalidades e da legalidade, no sentido de se evitar um ônus maior tanto para a Fazenda Nacional como para o sujeito passivo.

Assim, e considerando que o lançamento é uma atividade vinculada à lei (art. 142 do C.T.N), entendo que a norma fixada no art. 16 acima transcrita, não pode ser limitadora do dever de ofício da autoridade julgadora de, amparada no art. 37 da Constituição Federal de 1988, apreciar a legalidade do lançamento formalizado pelo auto de infração anexado às fls.2/4.

Superado esse aspecto, esclareço que o objeto de nosso exame, nesse momento, não é o mérito, propriamente dito, do lançamento, mas outra questão preliminar que é tida como de mérito, ou seja a legalidade do critério utilizado pelo agente fiscal para apurar a base de cálculo do imposto.

Afirma o procurador do recorrente tanto no memorial quanto na sustentação oral, que o período de apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, desde a edição da Lei nº 7.713/88, é mensal.

O mencionado diploma legal assim disciplina a matéria:

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

Dessa maneira, o critério anual adotado pela autoridade fiscal está em desacordo com a norma legal, acima transcrita.

A autoridade lançadora poderia, sem dúvida, ter levado em consideração os dados registrados pelo contribuinte em suas declarações mas não considerá-los como base para fixar o imposto.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.010941/98-53
Acórdão nº : 106-12.652

Desde a edição Decreto-lei nº 1.968 de 23/12/82, que em seu art. 7º normatizou que: *A falta ou insuficiência de recolhimento de imposto ou de quota nos prazos fixados, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de 20% ou a multa de lançamento "ex officio", acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora, o lançamento do imposto na pessoa física* passou a ser da espécie homologação.

Assim, ocorrido o fato gerador (art. 43 do C.T.N) o contribuinte passa a ser considerado devedor do imposto, independentemente, da entrega da declaração e de ser notificado do mesmo.

Com isso, a declaração de rendimentos, que era tida como documento necessário para a elaboração do lançamento, formalizado por meio de notificação , **passou a ter um caráter apenas e tão somente informativo.**

As Leis números 8.134/90 e 8.383/91 mantiveram a sistemática de apuração do imposto no momento da percepção do rendimento, e **não revogaram e tão pouco alteraram a disposição contida no art. 7º do Decreto-lei nº 1.968/82.**

Estando em vigor o indicado artigo, o contribuinte deve o imposto no momento do fato gerador. O contribuinte está obrigado a apresentar a declaração anual, mas como obrigação acessória, porque o fisco pode notificá-lo a pagar o imposto independentemente tê-la apresentado.

Em resumo, o fisco não precisa aguardar a informação do contribuinte, consignada na declaração apresentada no final do ano, pode lançar de ofício o imposto em qualquer momento, desde que constatado a ocorrência do fato gerador.

O fato de a autoridade lançadora, na prática, intimar o contribuinte para entregar a declaração, não autoriza a conclusão de que esse documento é um pressuposto necessário para o lançamento do imposto.

A handwritten signature consisting of a stylized 'J' and a vertical line with a diagonal stroke.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.010941/98-53
Acórdão nº : 106-12.652

A obrigação da autoridade lançadora é pesquisar e levantar a vida patrimonial e financeira do contribuinte, e, se for o caso, lançar de ofício o imposto.

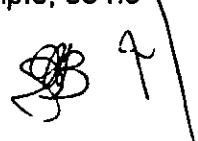
Na espécie, lançamento por homologação entende-se, por óbvio, omitido da tributação no mês da ocorrência do fato gerador e jamais como omitido na declaração, uma vez que, REPITO, esse documento é desnecessário para o lançamento do imposto.

Em vários votos de minha autoria, defendi a aplicação da Instrução Normativa nº 46/97, como o critério mais correto para a tributação de rendimento omitido, revelado por acréscimo patrimonial a descoberto ou sinais exteriores de riqueza. Posteriormente, aprofundando-me na análise da matéria, cheguei a conclusão de que as normas do referido ato administrativo não dão guarda a esse entendimento, uma vez que se aplicam exclusivamente a rendimentos recebidos de pessoa física.

Ora, a lei autoriza a presunção de OMISSÃO DE RENDIMENTOS, quando comprovado pela autoridade lançadora o Acréscimo patrimonial, não justificado pelos rendimentos tributados, não tributados e tributados exclusivamente na fonte. Todavia, presumir que o rendimento omitido teve origem em recebimento de outra pessoa física é presunção da presunção, ou melhor, presunção simples (*hominis*) de uso proibido no direito tributário.

Permitir a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto na declaração de ajuste, ou melhor admitir a tributação anual para o RENDIMENTO CONSIDERADO POR LEI COMO OMITIDO, é antes de mais nada concordar, **sem autorização de lei**, com a postergação do pagamento do imposto, e dar um tratamento privilegiado e desigual para o contribuinte que omite rendimentos, em detrimento daquele que obedece às normas tributárias e paga o imposto no mês, ferindo o princípio de igualdade (C.F art. 150, III).

No caso de rendimento omitido, apurado por acréscimo patrimonial a descoberto, o mês do fato gerador é aquele em que ele se revelou. Por exemplo, se no



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.010941/98-53
Acórdão nº : 106-12.652

mês de maio o contribuinte não tinha recursos para adquirir um veículo ou imóvel, é nesse mês que a lei autoriza a presunção de omissão de rendimentos.

Disso se conclui que, no caso de presunção legal de omissão de rendimentos, o momento de incidência do imposto será o mês que a autoridade fiscal prova o fato que dá origem a mesma.

Independentemente, de o critério utilizado pela autoridade lançadora ser mais benéfico para o recorrente, não pode ser mantido porque está em desacordo com o art. 2º da Lei nº 7.713/88.

Assim sendo, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 2002.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO