



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10845.004198/2002-92
Recurso nº 149.269 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.960 – 2ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente ALEXANDRE ULISSES MARCELLO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

IRPF - 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 a descoberto apontados na apuração mensal. Interpretação sistemática dos enunciados das Leis nos 7.713/88 e 8.134/90.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - SALDO DE RECURSOS DE EXERCÍCIO ANTERIOR.

Somente podem ser considerados como saldo de recursos de um ano-calendário para o subsequente os valores consignados em declaração de bens apresentada antes do início do procedimento fiscal e/ou com existência comprovada pelo contribuinte.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

EDITADO EM: 24/02/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado) Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Alexandre Ulisses Marcello foi lavrado o auto de infração de fls. 03/04, objetivando a exigência do Imposto de Renda de Pessoa Física decorrente da verificação de acréscimo patrimonial a descoberto identificado em relação ao ano-calendário de 1997.

A Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 106-16.064, que se encontra às fls. 211/222 e cuja ementa é a seguinte:

“IRPF - DECADÊNCIA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL À DESCOBERTO - Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador: A omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurada em base mensal e tributados anualmente, razão pela qual o fato gerador se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º do CTN).

FORMA DE APURAÇÃO - TRIBUTAÇÃO MENSAL - A partir do ano-calendário 1989, o acréscimo patrimonial não justificado deve ser apurado mensalmente, confrontando-se rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recurso, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 7713, 1988.

PROVAS - Não tendo o contribuinte logrado comprovar integralmente a origem dos recursos capazes de justificar o acréscimo patrimonial, através de rendimentos tributáveis, isentos ou tributáveis exclusivamente na fonte, é de se manter o lançamento de ofício.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso do contribuinte mantendo o lançamento.

Intimado pessoalmente do acórdão em 04/12/2007 (fls. 227) o contribuinte interpôs recurso especial de fls. 230/251, em que sustenta, em apertada síntese, divergência entre o v. acórdão recorrido no tocante à (i) tributação mensal do acréscimo patrimonial (Acórdãos 104-19.701 e 104-18.669), (ii) início de contagem do prazo decadencial (Acórdãos 102-45.692 e 102-45.907) e (iii) utilização do saldo em moeda de ano anterior para justificativa de acréscimo patrimonial (Acórdãos 104-16.206 e 104-16.185).

Consoante despacho nº DDC106149269_295 de 02/09/2008 (fls. 286/291) foi negado seguimento ao referido Recurso Especial, sendo que o contribuinte, em face dessa decisão, interpôs o Agravo Regimental de fls. 296/309.

O Agravo foi acolhido para dar parcial seguimento ao Recurso Especial, conforme Despacho nº 2100-0056/2010, de 26 de abril de 2010 (fls. 311/314), sendo reconhecida a divergência no tocante (i) à discussão quanto ao início da contagem do prazo decadencial e (ii) à utilização do saldo em moeda de ano anterior para justificativa de acréscimo patrimonial.

Intimada sobre a admissão do recurso especial interposto pelo Contribuinte a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões de fls. 318/324.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analisando, inicialmente, se o recurso especial interposto pelo Contribuinte preenche os requisitos de admissibilidade.

No tocante ao termo de início do prazo decadencial, verifico que o v. acórdão recorrido, em decisão unânime, entendeu que a omissão de rendimentos caracterizados por acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurada em base mensal e tributada anualmente. Dessa forma, o v. acórdão entendeu que não há que se reconhecer a decadência no presente caso.

O Recorrente apontou como paradigma os acórdãos 102-45.692 e 102-45.907, sendo que o exame inicial de admissibilidade entendeu não ter sido comprovada a divergência na medida em que esses acórdãos teriam sido reformados pelos acórdãos CSRF/01.04.803 e CSRF/01-04.860, respectivamente.

Dessa forma, após a interposição de Agravo, em que demonstrou que os referidos acórdão não teriam sido reformados pelas decisões proferidas pela CSRF, o recurso especial do Contribuinte foi admitido.

Para analisarmos se está presente a divergência transcrevo, a seguir, a ementa e trecho do voto proferido no acórdão 102-45.692, *in verbis*:

“IRPF - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA – Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não tendo havido a homologação expressa, o crédito tributário tornou-se definitivamente extinto após cinco anos da ocorrência do fato gerador (Art. 150, § 40 do CTN).

AUTO DE INFRAÇÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - FATOS GERADORES OCORRIDOS EM JANEIRO, FEVEREIRO, MARÇO, JUNHO, JULHO, AGOSTO E SETEMBRO de 1994 - DECADÊNCIA – 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 40 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. Entregue a Declaração Anual de Ajuste, consolida-se e materializa-se, em sua plenitude, a tributação mensal dos rendimentos auferidos pela pessoa física e, a partir deste evento, a Administração Fiscal tem o direito de exigir e o contribuinte a obrigação de informar a composição mensal dos rendimentos brutos, deduções e abatimentos e renda líquida, a fim de que se possa determinar o imposto de renda devido mensalmente no curso do ano-calendário. A declaração de ajuste anual das pessoas físicas

constitui-se em simples instrumento de acerto de contas a fim de apurar eventuais saldos de imposto a pagar e/ou a restituir e não se presta e nem pode ser utilizada como base para o lançamento e a constituição do crédito tributário pelo regime de declaração conforme preconizado no art. 147 do C.T.N. e, nem mesmo, para a contagem do período decadencial.

(...)

Tendo em vista o acima exposto e relatado, entendo ter ocorrido o período decadencial com relação aos fatos apurados nos meses de janeiro, fevereiro, março, junho, julho, agosto e setembro do ano-calendário de 1994 questionado, em preliminar, pelo Recorrente em sua exordial recursal. Nesta lide, os termos iniciais para a contagem do período decadencial são os dias 1º de fevereiro, março, abril, julho, agosto, setembro e outubro de 1994 e os termos finais os dias 31 de janeiro, 28 de fevereiro, 31 de março, 30 de junho, 31 de julho e agosto e 30 de setembro de 1999. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 14 de abril de 2000 é de se concluir ter ocorrido a o período decadencial "ex-vi" do disposto no § 4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional."

O recurso especial apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face dessa decisão não foi provido, conforme se verifica da decisão formalizada por meio do acórdão CSRF/01-04.803.

Verifico, dessa forma, que diversamente do v. acórdão recorrido o paradigma apresentado entendeu que o início do prazo de decadência se dava ao término de cada mês e não anualmente, restando comprovada, portanto a divergência.

Em relação à possibilidade de utilização do saldo em moeda declarado em um exercício para o exercício seguinte, o v. acórdão recorrido entendeu que a simples alegação de saldo em espécie na declaração de rendas do ano anterior, sem a apresentação de elementos capazes de respaldar essas alegações, não serve para ilidir o lançamento.

O Contribuinte trouxe como paradigma os acórdãos nºs CSRF/01-03.254 e 104-16.052, assim ementados:

Acórdão nº CSRF/01-03.254

"IRPF — DISPONIBILIDADE EM MOEDA CORRENTE — As informações prestadas na declaração presumem-se verdadeiras, mormente se no exercício fiscalizado não foram encontradas irregularidades."

Acórdão nº 104-16.052

"IRPF - NUMERÁRIO DECLARADO EM ESPÉCIE - DECLARAÇÃO DE AJUSTE - LEVANTAMENTO DO FLUXO DE CAIXA - Os valores declarados na declaração de rendimentos como "dinheiro em espécie", "dinheiro em caixa", "numerário em cofre" e outras rubricas semelhantes devem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova inconteste de sua inexistência no término do ano base em que tal

disponibilidade for declarada, cuja prova deve ser produzida pela autoridade lançadora. Por outro lado, quando do levantamento do fluxo de caixa mensal ("acréscimo patrimonial a descoberto") tais valores devem constar como aplicações/saídas, salvo prova inconteste de sua inexistência a ser produzida pelo contribuinte."

Ante o confronto das ementas transcritas acima com o texto do v. acórdão recorrido tenho por comprovada a divergência jurisprudencial também neste ponto.

Logo, entendo presentes os pressupostos recursais, razão pela qual admito o recurso especial interposto pelo contribuinte.

No mérito, as questões postas no presente recurso se relacionam (i) ao termo de início de contagem do prazo decadencial no caso de identificação de acréscimo patrimonial a descoberto e (ii) à utilização do saldo em moeda de ano anterior para justificativa de acréscimo patrimonial.

Termo inicial da decadência

Inicialmente, destaco que o imposto de renda das pessoas físicas, de acordo com os dispositivos das Leis nº 7.713/88 e 8.134/90, abaixo transcritos, passou, a partir de 1º de janeiro de 1989, a ser apurado mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem sendo percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto, apurada através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde devem ser considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte:

Lei nº 7.713, de 22/12/1988

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados 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, 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."

Lei nº 8.134, de 27/12/1990

"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.”

Da exegese dos dispositivos supracitados observa-se que a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu com relação ao imposto de renda das pessoas físicas a tributação mensal à medida que os rendimentos forem auferidos, tendo referida sistemática sido mantida pelas Leis nº 8.134/1990 e nº 8.383/1991.

Assim, verifica-se claramente que as bases de cálculo do imposto de renda da pessoa física são apuradas mensalmente.

Por outro lado, os arts. 9º a 11 da Lei nº 8.134, de 1990, e os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de 1991, mantiveram o regime de apuração anual do referido tributo na medida em que determinaram que deve ser apresentada a Declaração de Ajuste Anual para fins de determinação do montante do imposto devido no ano.

Transcrevo, para fins de clareza, os dispositivos em questão:

Lei nº 8.134, de 27/12/1990

“Art. 9º As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

Parágrafo único - A declaração, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o dia vinte e cinco do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12.) sobre a base de cálculo (art. 10º) ;

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária, do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10º) ;”

Lei nº 8.383, de 30/12/1991

“Art. 12. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou valor a ser restituído.

§ 1º Os ganhos a que se referem o art. 26 desta lei e o inciso I do art. 18 da Lei nº 8.134, de 1990, serão apurados e tributados em separado, não integrarão a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual e o imposto pago não poderá ser deduzido na declaração.

§ 2º A declaração de ajuste anual, em modelo aprovado pelo Departamento da Receita Federal, deverá ser apresentada até o último dia útil do mês de abril do ano subsequente ao da percepção dos rendimentos ou ganhos de capital.

§ 3º Ficam dispensadas da apresentação de declaração:

a) as pessoas físicas cujos rendimentos do trabalho assalariado, no ano-calendário, inclusive Gratificação de Natal ou Gratificação Natalina, conforme o caso, acrescidos dos demais rendimentos recebidos, exceto os não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, sejam iguais ou inferiores a treze mil Ufir;

b) os aposentados, inativos e pensionistas da Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ou dos respectivos tesouros, cujos proventos e pensões no ano-calendário, acrescidos dos demais rendimentos recebidos, exceto os não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, sejam iguais ou inferiores a treze mil Ufir;

c) outras pessoas físicas declaradas em ato do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, cuja qualificação fiscal assegure a preservação dos controles fiscais pela administração tributária.

Art. 13. Para efeito de cálculo do imposto a pagar ou do valor a ser restituído, os rendimentos serão convertidos em quantidade de Ufir pelo valor desta no mês em que forem recebidos pelo beneficiário.

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto, na declaração de ajuste anual, será a diferença entre as somas, em quantidade de Ufir:

a) de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

b) das deduções de que trata o art. 11 desta lei.”

Assim, pela sistemática em vigor no decorrer do ano-calendário o contribuinte antecipa, mediante a retenção na fonte ou por meio de pagamentos espontâneos e obrigatórios, o imposto que será apurado em definitivo quando da apresentação da Declaração de Ajuste Anual, a teor dos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990.

Logo, é no encerramento de cada ano-calendário que o fato gerador do imposto de renda estará concluído – vale dizer, em 31 de dezembro de cada ano.

Essa é exatamente a determinação constante no artigo 55, inciso XIII do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/1999), *in verbis*:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

(...)

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.”

No presente caso, considerando que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 1997 e aplicando-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN conforme determinou o v. acórdão recorrido, o prazo decadencial teria início em 31/12/1997. Como o contribuinte foi intimado do lançamento em 28/11/2002 (fls. 25) não há que se falar em decadência no presente caso.

Acréscimo patrimonial

Por outro lado, no tocante ao acréscimo patrimonial, o recorrente sustenta que o v. acórdão deve ser reformado na medida em que não foram aceitos como origem os valores informados em sua declaração de ajuste anual como “disponibilidades do declarante”.

De fato, verifico que a autoridade fiscal, considerando que para o ano-calendário de 1997 o contribuinte entregou declaração de isento, considerou como acréscimo patrimonial todos os valores pagos a título de prestações de um veículo, bem como o valor pago na aquisição de um apartamento (fls. 07), identificados durante esse ano-calendário.

A autuação se deu principalmente porque durante o procedimento de fiscalização o contribuinte deixou de apresentar quaisquer documentos comprobatórios do recebimento de rendimentos isentos ou tributáveis passíveis de suportar os dispêndios necessários para essas aquisições.

Em sua impugnação, assim como nas razões de recurso, o contribuinte sustenta que essas aquisições se deram com disponibilidades em caixa existentes no ano-calendário de 1996, porém decorrentes de rendimentos auferidos no ano-calendário anterior (1996). Nesse sentido, trouxe aos autos a declaração de ajuste de fls. 53/56.

Nada obstante, entendo que não assiste razão ao recorrente.

De fato, a jurisprudência deste E. Colegiado, assim como a posição deste Relator, tem aceito como origem para justificar eventuais acréscimos patrimoniais os valores informados da respectiva declaração de ajuste como disponibilidades em caixa.

No presente caso, no entanto, a ausência de qualquer comprovação da existência dessas disponibilidades, bem como da existência de rendimentos que justificariam a obtenção desse valor, impede este Relator a acatar os argumentos do contribuinte.

Verifico, inicialmente, que a declaração de ajuste de fls. 53/56 só foi entregue pelo contribuinte em 23/12/2002, ou seja, após a lavratura do auto de infração. Nessa oportunidade o contribuinte já havia perdido a espontaneidade, diferentemente dos casos que formam a jurisprudência deste Colegiado em que os valores a título de “saldo” ou “disponibilidades” em caixa são informados em declarações apresentadas antes do início do procedimento fiscal, demonstrando boa fé pelo contribuinte.

Adicionalmente, na declaração de ajuste anual de fls. 53/56 o recorrente informa que recebeu o montante de R\$62.000,00 de pessoas físicas ou do exterior, sem, no entanto, ter efetuado o pagamento do imposto devido a título de carnê leão.

Sabe-se da dificuldade na produção de prova da existência desse numerário, mas no presente caso o contribuinte não fez indicação de argumento lógico que pudesse infirmar a existência de tais valores ou da aquisição de eventuais rendimentos, limitando-se a apresentar a declaração de fls. 53/56.

Assim, ante a falta de elementos probatórios seguros da existência do valor em questão, não há como acatar a pretensão do recorrente.

Destarte, conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte para, no mérito, NEGAR LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad