



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

Processo nº. : 10855.001047/95-19
Recurso nº. : 122.760
Matéria : IRPF - EX.: 1994
Recorrente : ORLANDO TEDESCO
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 05 DE DEZEMBRO DE 2000
Acórdão nº. : 102-44.540

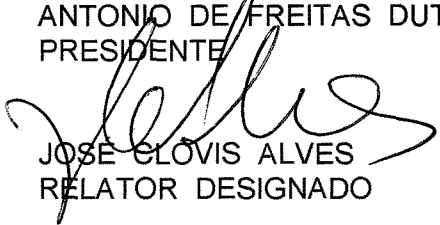
IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - A partir de janeiro de 1989 é devido o IRPF sobre o acréscimo patrimonial a descoberto apurado mensalmente. (Lei nº 7.713/88 art. 2º c/c art. 43 – II do CTN). O artigo 43 do CTN diz que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na renda. O CTN define com clareza o momento da ocorrência do fato gerador, sendo ele instantâneo ou seja no instante em que a renda se manifesta ou que haja acréscimo do patrimônio sem a cobertura da renda suficiente para essa adição.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ORLANDO TEDESCO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de voto, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri (Relator) quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto que entendia ser apurado anualmente. Designado o Conselheiro José Clóvis Alves para redigir o voto vencedor.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: **23 FEV 2001**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO RODRIGUES MORENO, LEONARDO MUSSI DA SILVA, BERNARDO AUGUSTO DUQUE BACELAR (SUPLENTE CONVOCADO), DANIEL SAHAGOFF e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



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

Processo nº. : 10855.001047/95-19
Acórdão nº. : 102-44.540
Recurso nº. : 122.760
Recorrente : ORLANDO TEDESCO

RELATÓRIO

Trata o presente recurso (fls. 82/87) do inconformismo do contribuinte ORLANDO TEDESCO – CPF 270.127.518-00, de decisão da autoridade julgadora de primeira instância (fls. 73/78) que indeferiu sua impugnação (fls. 67/71), julgando procedente a exigência fiscal relativo ao Acréscimo Patrimonial a Descoberto, por entender que procede a apuração do acréscimo patrimonial não justificado por recursos comprovados, por constituir omissão de rendimentos na declaração IRPF/94, tributável com base na tabela progressiva, sujeita ainda ao recolhimento mensal (carnê-leão), de acordo com o artigo 8º, da Lei n. 7.713/88.

Com relação à Omissão de Ganho de Capital na Alienação de Bens, entendeu a autoridade julgadora singular que a alteração por parte do contribuinte, do custo de aquisição do bem alienado, antes informado em UFIR na declaração IRPF/92, por meio de declarações de rendimentos, não retificadoras, dos exercícios de 1993 e 1994, entregues após ter sido iniciada a ação fiscal, não tem valor probante para ilidir a omissão tributada.

Da decisão da autoridade julgadora de primeira instância, recorre as fls. 82/87 para esse E. Conselho de Contribuintes, postulando a retificação da decisão singular, para declarar nulo o Auto de Infração constante do processo e, em decorrência cancelar os respectivos créditos tributários.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10855.001047/95-19
Acórdão nº. : 102-44.540

VOTO VENCIDO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo. Dele, portanto, tomo conhecimento, havendo preliminar de nulidade a ser analisada, a qual afasto-a de plano, por não estar prevista no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72.

No mérito, trata o presente recurso do inconformismo do recorrente da decisão da autoridade julgadora singular que julgou procedente a exigência fiscal, para cobrança do crédito tributário apurado sobre ganho de capital na alienação de bens e acréscimo patrimonial a descoberto.

A vista de tudo que consta do processo, entendo que merece apenas uma pequena reforma a r. decisão da autoridade julgadora de primeira instância, em relação à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, devendo manter-se na íntegra a decisão relativa ao ganho de capital apurado, a qual peço vênia para adotá-la como se minha fosse, por seus justos e abalizados argumentos.

Com relação à apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, tenho opinião divergente da r. decisão a quo em relação a apuração mensal do imposto, por entender que a normas inseridas no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/94 – artigo 58, inciso XIII e artigo 115, e, e 855 -, não encontra respaldo no ordenamento jurídico, no sentido de se exigir mensalmente o imposto devido sobre o acréscimo patrimonial, até porque, o acréscimo patrimonial do contribuinte só poderá ser quantificado pelo Fisco ao final de cada ano calendário, momento em que será possível aferir o acréscimo, a fim de que sejam atendidos os



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

Processo nº : 10855.001047/95-19
Acórdão nº : 102-44.540

pressupostos da capacidade contributiva, pessoalidade e progressividade, sob pena de se descaracterizar a essência da própria tributação para o citado imposto.

Logo, se da análise da declaração ~~resulta~~ demonstrado um crescimento do patrimônio do contribuinte, aí sim estará configurado a efetiva disponibilidade econômica e jurídica de renda e provento, nascendo assim a obrigação jurídica-tributária que vincula credor e devedor, conforme norma inserida no artigo 116 do Código Tributário Nacional.

De outra forma, estará se exigindo do contribuinte a exação mensal sem qualquer base legal, ferindo por conseguinte o princípio da legalidade, inscrito no art. 5º, inciso II da Constituição Federal.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitadas, para no mérito dar provimento parcial ao recurso, no sentido de se apurar o acréscimo patrimonial a descoberto, com base na declaração de ajuste anual, ou seja, em 31.12.93.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2000.


VALMIR SANDRI



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

Processo nº. : 10855.001047/95-19
Acórdão nº. : 102-44.540

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator Designado

O recurso é tempestivo dele conheço.

Muito se tem discutido nesta casa sobre a polêmica existente no imposto de renda pessoa física calculado mensalmente mas que também está sujeito a uma tabela anual.

Em primeiro lugar podemos dizer que não pode haver a exigência provisória de tributo, assim temos que ocorrido o fato gerador havendo matéria tributável deve ser o imposto exigido e tal exigência não pode depender de evento futuro e incerto.

Porém a partir do momento em que a o imposto de renda passou a ser mensal, Lei 7.713/88, e principalmente após a lei 8.134/90, estabelecendo deduções que somente poderia ser utilizadas na declaração anual criou-se uma exigência provisória do tributo ou seja o valor pago, por força da legislação em um mês pode não ser definitivo uma vez que, levado à tabela anual pode resultar insuficiente tendo que ser complementado ou, ter sido recolhido a maior dentro dos critérios da tabela anual, situação em que o contribuinte receberá restituição.

Cabe deixar bem claro que as situações descritas no parágrafo anterior somente ocorreriam com os rendimentos que tributados mensalmente que seria, somados e levados à tabela anual, não sendo alcançados por tal hipótese os rendimentos sujeitos a tributação exclusiva ou em separado como, por exemplo,



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

Processo nº. : 10855.001047/95-19

Acórdão nº. : 102-44.540

décimo terceiro salário, os rendimentos calculados sobre ganho de capital, rendimentos de aplicações financeiras.

A legislação que rege a matéria, determina dois cálculos um com a utilização da tabela mensal, outro com a utilização da tabela anual, conforme Lei nº 8.134/90, verbis:

Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990

“Art. 2º - O Imposto sobre a Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Art. 3º - O Imposto sobre a Renda na fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.

Art. 5º - Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.

Art. 7º - Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda, poderão ser deduzidas:

I - a soma dos valores referidos no art. 6º, observada a vigência estabelecida no § 4º do mesmo artigo;

II - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

III - as demais deduções admitidas na legislação em vigor, ressalvado o disposto no artigo seguinte.

Art. 8º - Na declaração anual (art. 9º), poderão ser deduzidos:



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

Processo nº. : 10855.001047/95-19

Acórdão nº. : 102-44.540

I - os pagamentos feitos, no ano-base, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos;

II - as contribuições e doações efetuadas a entidades de que trata o art. 1º da Lei nº 3.830, de 25 de novembro de 1960, observadas as condições estabelecidas no art. 2º da mesma lei;

III - as doações de que trata o art. 260 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990;

IV - a soma dos valores referidos no art. 7º, observada a vigência estabelecida no parágrafo único do mesmo artigo.

§ 1º - O disposto no inciso I deste artigo:

a) aplica-se também aos pagamentos feitos a empresas brasileiras, ou autorizadas a funcionar no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização e cuidados médicos e dentários, e a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas de natureza médica, odontológica e hospitalar;

b) restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte relativos ao seu próprio tratamento e ao de seus dependentes;

c) é condicionado a que os pagamentos sejam especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas, de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

§ 2º - Não se incluem entre as deduções de que trata o inciso I deste artigo as despesas cobertas por apólices de seguro ou quando ressarcidas por entidades de qualquer espécie.



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

Processo nº. : 10855.001047/95-19

Acórdão nº. : 102-44.540

§ 3º - As deduções previstas nos incisos II e III deste artigo estão limitadas, respectivamente, a 5% (cinco por cento) e 10% (dez por cento) de todos os rendimentos computados na base de cálculo do imposto, na declaração anual (art. 10, inciso I), diminuídos das despesas mencionadas nos incisos I a III do art. 6º e no inciso II do art. 7º.

§ 4º - A dedução das despesas previstas no art. 7º, inciso III, da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, poderá ser efetuada pelo valor integral, observado o disposto neste artigo.

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

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. 10);

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. 10);”





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

Processo nº. : 10855.001047/95-19

Acórdão nº. : 102-44.540

Interpretando a legislação transcrita temos que; embora o imposto seja devido mensalmente, o seu valor definitivo somente será conhecido por ocasião da entrega da declaração anual com a aplicação da tabela instituída para o referido interregno.

Durante o ano calendário e até a data da entrega da declaração, poderá a autoridade exigir o imposto calculado sobre os rendimentos percebidos pelo contribuinte um determinado mês isoladamente, porém após a data da entrega da declaração, por força dos artigos 2º, 3º e 11º da Lei 8.134/90, deverá realizar dois cálculos um utilizando a tabela mensal, e outro a tabela anual, da aplicação das duas tabelas poderá surgir as seguintes hipóteses.

1) - Imposto calculado mês a mês menor que o devido na declaração. Exige-se as diferenças obtidas mês a mês, deduz-se do imposto devido pela tabela anual e exige-se a diferença anual com vencimento na data prevista para pagamento da primeira quota.

2) - Imposto calculado mês a mês maior que o devido na declaração. Exige-se o imposto mês a mês até o limite devido na declaração, pois o lançamento do imposto pela totalidade mês a mês levaria a uma situação curiosa de exigir-se o pagamento de um tributo para depois devolve-lo.

3) - Imposto calculado e devido mês a mês, porém a soma dos rendimentos mensais levados à tabela anual não resulta em imposto devido, não deve ser feito o lançamento pois caso o contribuinte tivesse recolhido o imposto esse seria integralmente restituído após a entrega da declaração.





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

Processo nº. : 10855.001047/95-19

Acórdão nº. : 102-44.540

As hipóteses descritas respeitam a legislação vigente, pois embora concordemos que o período de apuração do imposto seja mensal desde 1989, após a data fixada para a entrega da declaração quaisquer cálculos deverão respeitar a tabela anual para exigência do IRPF, exceto aqueles que não entram no cômputo da referida tabela. Concluindo, após a data fixada para a entrega da declaração, não pode a autoridade realizar cálculo do IRPF de um ou mais meses do ano calendário para exigência isolada do tributo, sem levar os cálculos à tabela anual quando os rendimentos deveriam integra-la, tenha ou não o contribuinte cumprido a referida obrigação acessória.

Tal entendimento também é da SRF conforme IN SRF 046/97, e em benefício do contribuinte o lançamento foi adaptado à forma prevista no referido ato normativo.

Quanto ao interregno do levantamento patrimonial.

O artigo 43 do CTN diz que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na renda.

O CTN define com clareza o momento da ocorrência do fato gerador, sendo ele instantâneo ou seja no instante em que a renda se manifesta ou que haja acréscimo do patrimônio sem a cobertura da renda suficiente para essa adição.



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

Processo nº : 10855.001047/95-19

Acórdão nº : 102-44.540

Porém exigir o imposto de imediato a cada fato gerador tornaria dispendioso tanto para o contribuinte como para o ente tributante; daí então estabeleceram-se períodos de apuração, que são nada mais nada menos que interregnos nos quais são somados todos os valores tidos como renda e submetidos a uma tabela. Para alguns tipos de fato gerador permaneceu-se a instantaneidade como por exemplo ganho de capital na alienação de bens e direitos.

Até 1988, para a pessoa física esse interregno era anual, os recolhimentos mensais eram antecipações, porém a partir de 1989 o período de apuração passou a ser mensal.

O levantamento patrimonial realizado tomando-se como base a declaração de um exercício, posição em 31.12 em relação à declaração do ano anterior também em 31.12, era feita somando-se todos os rendimentos do ano e mais os endividamentos e comparando-os com o aumento do patrimônio no ano em exame. Tal procedimento embora legal trazia distorções terríveis pois mesmo que um bem tivesse sido adquirido em janeiro, como a comparação era feita pela somatória anual, mesmo que no momento do negócio o contribuinte não tivesse legalmente o capital suficiente para a compra, mas o tivesse ao longo do ano ou até mesmo no último mês, não haveria acréscimo patrimonial. Na realidade do ponto de vista do CTN, artigo 43 inciso II havia ocorrido o acréscimo patrimonial não coberto pela renda, porém como a legislação ordinária estabelecia um período de apuração anual a autoridade não poderia acusar o cidadão de acréscimo patrimonial a descoberto.



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

Processo nº. : 10855.001047/95-19

Acórdão nº. : 102-44.540

Com a edição da Lei nº 7.713/88, o período de apuração passou a ser mensal, e embora ainda possa acontecer o exemplo supra citado dentro do mês, o que ainda impede a autoridade de realizar o lançamento, porém não só é pacífico nesta Câmara como em todo Conselho que o interregno a ser considerado para efeito de somatória da renda e tributação da pessoa física passou a ser mês a mês após a edição da citada lei.

Se ao longo do ano o contribuinte apresenta renda obtida sempre em momento anterior ao acréscimo do patrimônio e em valor suficiente para cobri-lo jamais a o contribuinte ou a autoridade se depararão com a insuficiência de recursos definida no código como proventos de qualquer natureza fato gerador do imposto. Assim mesmo que o levantamento seja mensal ou até diário se há rendimento anterior não há acréscimo do patrimônio a descoberto.

Concluindo é correta a técnica de levantamento patrimonial mensal pois esse é o período de apuração do imposto estabelecido pelo artigo 2º da Lei nº 7.713/88.

Não cabe ao fisco demonstrar a disponibilidade econômica ou jurídica o valor a ser tributado seria renda nos termos do inciso I e não proventos de qualquer natureza conforme definido no inciso II ambos do artigo 43 do CTN.

O fato gerador do imposto de renda tem um conceito mais amplo do que a simples renda quando a legislação o define como disponibilidade econômica ou jurídica de determinado recurso, que poderá ser denominado renda quando demonstrado ser produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou proventos de qualquer natureza nestes enquadrados também os acréscimos



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

Processo nº : 10855.001047/95-19

Acórdão nº : 102-44.540

patrimoniais não cobertos com os rendimentos disponíveis à luz da legislação vigente.

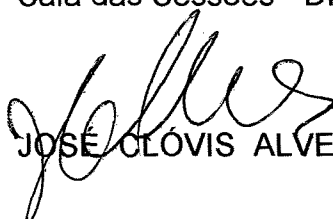
O acréscimo patrimonial a descoberto levantado pela fiscalização é portanto fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza como definido no inciso II do artigo 43 do CTN, pelo simples fato de que ninguém aumenta seu patrimônio sem a obtenção dos recursos para isso necessários, a eventual diferença ou descompasso demonstrado na evolução patrimonial evidencia efetivamente a obtenção recursos não conhecidos pelo fisco, porém a qualquer momento pode o contribuinte carrear aos autos prova de que possuía no momento do fato gerador recursos maiores que os considerados pela fiscalização ou prova de que determinado desembolso considerado não ocorrera ou efetivara em momento futuro.

Assim a presunção legal contida no inciso II do artigo 43 do CTN não é absoluta mas relativa na medida em que admite prova em contrário, porém essa deve ser feita pelo acusado uma vez que a legislação define o descompasso patrimonial como fato gerador do imposto sem impor condições ao sujeito ativo além da demonstração do referido desequilíbrio.

Quanto às preliminares alegadas, na realidade nesta fase se revestem da condição de mérito e, tendo esta Câmara divergido do relator apenas em relação ao interregno da apuração do acréscimo patrimonial, adoto a decisão monocrática em seu inteiro teor.

Assim conheço o recurso como tempestivo e no mérito nego-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2000.


JOSE CLÓVIS ALVES