



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Recurso nº. : 135.065
Matéria : IRPF – Ex(s): 1993
Recorrente : MARIA MADALENA DE ASSIS GALHARDO
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em CAMPO GRANDE - MS
Sessão de : 30 DE JANEIRO DE 2004
Acórdão nº. : 106-13.803

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – RETIFICAÇÃO DE DIRPF APÓS A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO – Declaração apresentada pelo contribuinte somente pode ser retificada por este mediante o cumprimento do disposto no artigo 147 do CTN e 880 do RIR/94, ou seja, antes do início da ação fiscal e mediante demonstração do erro por meio de provas hábeis. Assim, é vedado à autoridade administrativa examinar pedido de cancelamento de declaração de ajuste anual, especialmente ante ao princípio da imutabilidade do lançamento.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Não tendo a contribuinte logrado a comprovar integralmente a origem dos recursos capazes de justificar o acréscimo patrimonial, através de rendimentos tributáveis, isentos e não-tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, é de se manter o lançamento de ofício.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA MADALENA DE ASSIS GALHARDO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno Camargo, Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Mata Rivitti e Wilfrido Augusto Marques (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Antonio de Paula.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e ARNAUD DA SILVA (Suplente convocado).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

Recurso nº. : 135.065
Recorrente : MARIA MADALENA DE ASSIS GALHARDO

RELATÓRIO

Em desfavor da contribuinte foi imputada exigência em decorrência da verificação de acréscimo patrimonial a descoberto para o ano-base de 1992. De acordo com o auto de infração de fls. 03/04, lavrado em 19.04.96, e analítico de evolução patrimonial de fls. 05, o acréscimo foi apurado mediante levantamento anual.

Em Impugnação a contribuinte alegou que havia cometido erros em sua declaração de bens, erros retificados mediante a apresentação de declaração retificadora em 10.04.96, ou seja, em momento anterior a autuação, embora já sob ação fiscal. Sanados esses erros, não há como se manter a autuação.

A 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS manteve o lançamento parcialmente, estando a ementa do julgado assim gizada:

"Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.
É tributável a omissão de rendimentos configurada pelo acréscimo patrimonial a descoberto não justificado pelos rendimentos declarados.
MULTA. REDUÇÃO.
É de se reduzir a multa nos termos da legislação posterior, mais benigna.
Lançamento Procedente em parte".

No Recurso Voluntário de fls. 54/56 a contribuinte reitera os argumentos aventados em Impugnação, no sentido de que "os erros cometidos, após retificados, resultam não só na correção das impropriedades apresentadas em sua declaração". Assevera, ademais, que "não subsiste a afirmação do I. Relator da DRFJ de Campo Grande, que considerou a retificação de declaração como não espontânea, haja vista



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

que as modificações na declaração apresentada pela contribuinte foram impostas por ordem do próprio fisco”.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'D' followed by a flourish.A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'D' followed by a flourish.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

VOTO VENCIDO

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima e realizado o arrolamento de bens (fls. 57), razão porque dele tomo conhecimento.

A Recorrente contesta o auto de infração, argumentando que apresentou declaração retificadora em 10/04/96, ou seja, antes da autuação, de modo que sanados todos os erros/impropriedades constados em sua DIRPF/93, não deve ser mantida a autuação.

Não há nos autos, contudo, qualquer prova de entrega de retificadora na data indicada. Foi juntada aos autos a retificadora da DIRPF/93 elaborada no dia 30/03/96 (fls. 43/45). Contudo, não consta o carimbo de recepção. Ao revés, ao recurso foi juntado protocolo que indica que a referida declaração retificadora somente foi apresentada em 06/10/97, ou seja, meses após a autuação. Por certo, esta não pode ser aceita.

É que o parágrafo 1º, do artigo 147, do CTN veda expressamente a retificação da declaração após o início da ação fiscal, pelo que já aí encontraria óbice o pleito do Recorrente, a ensejar a manutenção do lançamento.

Embora a retificação seja uma prerrogativa do sujeito passivo, deverá fazê-lo sempre em conformidade com os ditames legais, ou seja, antes do início da

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

ação fiscal e comprovando o erro motivador da revisão, consoante preceitua o parágrafo 1º, do artigo 147, do CTN e reverbera a jurisprudência unânime deste Conselho, abaixo reproduzida:

"RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO – O início da ação fiscal, em relação ao tributo e ao período e em data anterior ao pedido de retificação, impede o deferimento do pleito mesmo que para aumentar tributo".

(Acórdão 102-43669, Julgado em 18.03.1999)

"RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – INEXISTÊNCIA DA PROVA QUANTO AOS SUPOSTOS VÍCIOS COMETIDOS NA DECLARAÇÃO ORIGINÁRIA – IMPROCEDÊNCIA DO PLEITO – Não obstante a jurisprudência administrativa tenha se firmado no sentido de que mesmo após o início da ação fiscal seria cabível a retificação de declaração de rendas desde que provado o erro nela contido, não é admissível a sua aceitação quando o contribuinte, como é o caso, nenhuma prova tenha produzido".

(Acórdão 107-05966, Julgado em 11.05.2000)

"IRPJ – 1996 – A retificação de declaração exige que seja efetuada antes da ação fiscal e motivada com provas. À míngua de provas materialmente elucidativas, do erro cometido na retificação e sendo o pedido de retificação depois da ação fiscal, não se aceita o pedido de retificação.

Recurso improvido".

(Acórdão 105-13319, Julgado em 17.10.2000)

A despeito da impropriedade da argumentação da Recorrente, é de se examinar, de ofício, a invalidade da atuação, uma vez que formalizada em dissonância aos parâmetros legais.

O Demonstrativo de Acréscimo Patrimonial a Descoberto que serviu de base para a imputação foi realizado seguindo os parâmetros de apuração anual, conforme fls. 03/04.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

Embora o Recorrente não tenha questionado este método de apuração, como a matéria foi devolvida a apreciação deste Conselho e, ainda, diante do fato de que à Administração Pública somente é dado agir dentro dos estritos limites legais, cabe examinar o tema.

É entendimento uníssono deste Conselho de que a partir da edição da Lei 7.713/88 as mutações patrimoniais devem ser levantadas mensalmente, conforme discrimina no artigo 2º da referida Lei, transportando-se para os períodos subseqüentes os saldo remanescentes. Confira-se nas ementas abaixo:

"(...)

TRIBUTAÇÃO MENSAL – A partir do ano-calendário de 1989, a tributação anual de rendimentos relativos a acréscimo patrimonial não justificado, contraria o disposto no artigo 2º da Lei nº 7.713. Assim, para os anos-calendário de 1989, 1990 e 1992, a determinação do acréscimo patrimonial considerando o conjunto anual de operações não pode prosperar, uma vez que na determinação da omissão, as mutações patrimoniais devem ser levantadas, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, como transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recursos, independentemente de comprovação por parte da contribuinte, pelo seu valor nominal, evidenciando, dessa forma, a omissão de rendimentos a ser tributado em cada mês, de conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei nº 7.713/88" (Primeiro Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Relator Conselheiro Elizabeto Carreiro Varão, Acórdão 104-15626)

"(...)

IRPF – BASE DE CÁLCULO – PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA – A base de cálculo do 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 comprovados pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurados através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde são considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Por inexistir a obrigatoriedade de apresentação de declaração mensal de bens, incluindo dívidas e ônus reais, o saldo de disponibilidade pode ser aproveitado no mês subsequente, desde que seja dentro do mesmo ano-base" (Primeiro Conselho de Contribuintes,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

4ª Câmara, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, Acórdão nº 104-16595)


"IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Constituem rendimento bruto sujeito IRPF, as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, por rendimentos não tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte, apurado mensalmente conforme art. 2º e 3º §1º da Lei 7.713/88. Comprovados por documentação juntada aos autos recursos não considerados por ocasião da decisão singular, modifica-se a exigência.

Recurso parcialmente provido." (Primeiro Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, Relator Conselheiro José Clovis Alves, Acórdão 102-43.770)

Assim sendo, o demonstrativo elaborado pela fiscalização não tem respaldo, já que não realizado em cumprimento ao artigo 2º da Lei 7.713/88, ou seja, segundo apuração mensal, com o transporte para o período seguinte dos saldos remanescentes, pelo que improcedente o lançamento de acréscimo patrimonial a descoberto.

ANTE O EXPOSTO, conheço do recurso e, de ofício, reputo inválido o lançamento, eis que formalizado em dissonância à previsão contida no art. 2º da Lei 7.713/88.

Sala das Sessões - DF, em 30 de janeiro de 2003


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

VOTO VENCEDOR

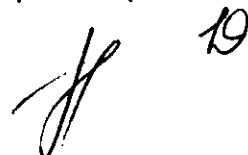
Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Redator Designado

Em que pese as relevantes razões apresentadas pelo ilustre Conselheiro Relator Wilfrido Augusto Marques, entendo que não pode prosperar a invalidade da atuação, argüida de ofício, sob o argumento de que o Demonstrativo de Acréscimo Patrimonial a Descoberto que serviu de base para a imputação foi realizado seguindo os parâmetros de apuração anual, conforme fls. 03/04 .

Da análise dos autos verifica-se que o lançamento é proveniente de a omissão de rendimentos provenientes de verificação de acréscimo patrimonial a descoberto para o ano-calendário de 1992, conforme consubstanciado no Atuo de Infração de fls.03/04, lavrado em 19/04/96, e análise de evolução patrimonial de fls. 05.

O fato gerador do imposto de renda pessoa física é complexo, ou seja, aquele que só completa após o transcurso de um determinado período de tempo, os quais abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias, o seu termo final será sempre na data de 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Esse entendimento é endossado pela própria norma legal que rege a matéria, quando, a despeito do artigo 2º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que estipulou que o imposto de renda das pessoas físicas seria devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganho de capital fossem percebidos, os arts. 24 e 29 do mesmo diploma legal, e ainda, os arts. 12 e 13 da Lei nº 8.383, de dezembro de 1991, manteve o regime de tributação anual, quando ficou determinado que as pessoas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

físicas deverão apresentar, anualmente, declaração de ajuste, na qual será determinado o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído.

Logo, da interpretação das normas legais acima, não resta qualquer dúvida que o quantum do imposto devido pela contribuinte só será determinado e conhecido ao final de cada ano-calendário, quando o Fisco terá todos os elementos por ele fornecidos, via declaração de ajuste, assim como, o total de rendimentos percebidos, deduções pleiteadas, etc.

Portanto, é com base nessas informações que se terá à base imponible definitiva da exação, e, por conseguinte o real imposto devido pela contribuinte.

Logo, não há como se exigir da contribuinte qualquer acréscimo patrimonial a descoberto durante o ano-calendário, quando ainda não computados todos os elementos que irão compor a sua declaração de rendimentos e bens.

No caso em contenda, o critério de demonstrar a evolução patrimonial de fls. 05, só beneficiou a recorrente, uma vez que foi considerado como origens de recursos todo o montante dos rendimentos ocorrido durante o ano-calendário, enquanto que as aplicações eram resultado de apenas "doação" "e saldo bancário", únicos valores.

O acréscimo patrimonial a descoberto é fato gerador do imposto de renda como proventos de qualquer natureza, como definido no inciso II do art. 13 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 a obtenção de recursos não conhecidos pelo Fisco. Porém, a presunção contida no dispositivo citado (CTN, art. 13, II) não é absoluta, mas relativa, na medida em que admite prova em contrário. Entretanto, essa prova deve ser feita pelo acusado, uma vez que a legislação define descompasso patrimonial como



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

fato gerador do imposto, sem impor condições ao sujeito ativo, além da demonstração do referido desequilíbrio.

O levantamento de acréscimo patrimonial não justificado é forma indireta de apuração de rendimentos omitidos. Neste caso, cabe à autoridade lançadora comprovar apenas a existência de rendimentos omitidos, que são revelados pelo acréscimo patrimonial não justificado. Nenhuma outra prova a lei exige da autoridade administrativa.

O meio utilizado, no caso, para provar a omissão de rendimentos é a presunção que, segundo Washington de Barros Monteiro (in "Curso de Direito Civil", 6ª Edição. Saraiva, 1º vol., pág. 270), "é a ilação que se extrai de um fato conhecido para chegar à demonstração de outro desconhecido". É o meio de prova admitido em Direito Civil, consoante estabelecem os arts. 136, V, do Código Civil (Lei nº 3.071, de 01/01/1916) e 332 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/1973), e é também reconhecido no Processo Administrativo Fiscal e no Direito Tributário, conforme ar. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, e art. 148 do CTN.

Não foi a autoridade fiscal que presumiu a omissão de rendimentos, mas sim a lei, especificamente a Lei nº 7.713/88, art. 2º, § 1º, tratando-se, portanto, de presunção legal. Tal presunção encontra explicação lógica no fato de que ninguém compra algo ou paga a alguém sem que tenha recursos para isso, ou os tome emprestado de terceiros.

Provada pelo fisco a aquisição de bens e /ou aplicações de recursos, cabe ao contribuinte a prova da origem dos recursos utilizados. Isto é, prova "ex ante", de iniciativa do Fisco, redundará no ônus da contraprova pelo contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10860.000490/96-20
Acórdão nº. : 106-13.803

A jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no tocante à necessidade de provas concretas com o fim de se elidir a tributação erigida por acréscimo patrimonial injustificado.

"PROVA – A prova da origem do acréscimo patrimonial deve ser adequada ou hábil para o fim a que se destina, isto é, sujeitar-se à forma prevista em lei para a sua produção, sendo inaceitável a sua substituição por outra forma, salvo motivo relevante que impeça a produção adequada" (Ac. CSRF 01-0.145/81)

"PROVA – A tributação de acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos declarados, tributáveis ou não, só pode ser elidida mediante prova em contrário." (Ac. 1º CC 102-18.401/81)

"PROVA – O acréscimo patrimonial de origem injustificada caracteriza omissão de rendimento e está sujeito à tributação". (Ac. 1º CC 102-22.002/85).

A omissão de rendimentos devido à variação patrimonial a descoberto foi apurada pelo método do fluxo de caixa, de acordo com as planilhas constantes dos autos.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário

Sala das Sessões - DF, em 30 de janeiro de 2004


LUIZ ANTONIO DE PAULA

