



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10860.000669/96-22  
Recurso nº. : 135.696  
Matéria : IRPF - Ex(s): 1993 a 1995  
Recorrente : ANTONIO HENRIQUE SANTOS ROCHA FILHO  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em CAMPO GRANDE - MS  
Sessão de : 16 DE ABRIL DE 2004  
Acórdão nº. : 106-13.945

**IRPF - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO ANUAL** - O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, a partir de 01/01/89, deverá ser apurado, mensalmente, a medida em que os rendimentos forem percebidos, sendo, desta forma, incorreta a apuração de omissão de rendimentos por intermédio de fluxo de caixa anual.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANTONIO HENRIQUE SANTOS ROCHA FILHO.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

LUIZ ANTONIO DE PAULA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, GONÇALO BONET ALLAGE, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10860.000669/96-22  
Acórdão nº : 106-13.945

Recurso nº. : 135.696  
Recorrente : ANTONIO HENRIQUE SANTOS ROCHA FILHO

**RELATÓRIO**

Antônio Henrique Santos Rocha Filho, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 98/102, prolatada pelos Membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande-MS, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 105/110.

Contra o contribuinte acima mencionado foi lavrado, em 06/05/96, o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física de fls. 01/02 e seus anexos de fls. 03/08 e 55, com ciência em 07/06/96 ("AR" – fl 58), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de 42.089,25 UFIR, sendo: 18.099,41 UFIR de imposto, 5.890,43 de juros de mora (calculados até 31/12/1994) e 18.099,41 UFIR da multa de ofício de 100%, referentes aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, anos-calendário de 1992, 1993 e 1994, respectivamente.

Da ação fiscal resultou a constatação da seguinte irregularidade:

**1) ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

Omissão de rendimentos tendo em vista o acréscimo patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, cujos valores apurados estão demonstrados no Termo de Análise da Evolução Patrimonial de fl. 55.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10860.000669/96-22  
Acórdão nº : 106-13.945

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL	MULTA OFÍCIO (%)
12/1992	Cr\$ 231.857.917,75	100
12/1993	CR\$ 3.310.790,09	100
12/1994	R\$ 6.014,48	100

Enquadramento Legal: arts. 1º a 3º e parágrafos, 8º da Lei nº 7.713/88; arts. 1º a 4º, da Lei nº 8.134/90; art. 6º e §§ da Lei nº 8.021/90 e arts. 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.383/91.

O autuado irresignado com o lançamento apresentou tempestivamente (05/07/96) sua peça impugnatória de fls. 59/69, que após historiar os fatos registrados no Auto de Infração e seus anexos, se indispõe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos argumentos, devidamente relatados à fl.97/98.

Instruem a peça impugnatória, cópias de diversos documentos de fls. 70/91.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os Membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande-MS, acordaram, por unanimidade de votos de votos, considerar procedente em parte o lançamento formalizado pelo Auto de Infração, nos termos do Acórdão DRJ/CGE Nº 01.999, de 21 de março de 2003, fls. 95/102.

As ementas que consubstanciam a presente decisão são seguintes:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.  
Ano-calendário: 1992, 1993, 1994.*

*Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.*

*A falta de comprovação dos gastos com construção de imóvel autoriza o arbitramento do custo da construção com base em tabela do*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10860.000669/96-22  
Acórdão nº : 106-13.945

*SINDUSCON, podendo esse caracterizar variação patrimonial a descoberto.*

*De acordo com a IN/SRF nº 46/1997, os rendimentos não declarados, recebidos anteriormente a 31/12/96, devem ser computados apenas para apuração do imposto anual.*

**MULTA DE OFÍCIO.**

*Deve ser reduzida a multa de ofício para 75%, atualmente em vigor, inferior à vigente no período fiscalizado.*

*Lançamento Procedente em Parte<sup>™</sup>*

O contribuinte foi cientificado dessa decisão em 15/04/2003 ("AR" – fl. 104), e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, dentro do tempo hábil (14/05/2003) o Recurso Voluntário de fls.105/110, no qual demonstra sua irrisignação contra a decisão supra ementada, que em apertada síntese, pode assim ser resumido:

- em 1992 deu início à construção de um imóvel residencial na cidade de Guaratinguetá-SP, cuja conclusão se deu em 1995;
- a fiscalização utilizando-se da tabela Siduscon presumiu a existência de acréscimo patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994;
- o acréscimo patrimonial não se presume, deve ser devidamente comprovado pela autoridade fiscal;
- não é de se admitir que uma tabela de cunho abrangente(Siduscon) possa prestar-se como índice de aferição de valor, pois os custos operacionais e materiais de uma obra variam em decorrência de sua localização regional, etc, etc;
- os levantamentos foram efetuados com base na premissa da linearidade da obra. Isso é inadmissível, sob qualquer ponto de vista, pois os valores aplicados e o cronograma a ser cumprido são variáveis lógicas em quaisquer construções, dependendo da disponibilidade de recursos financeiros;
- transcreve ementa de Acórdão do TRF/1ª Região sobre esta questão;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10860.000669/96-22  
Acórdão nº : 106-13.945

- os custos foram apropriados anualmente na apuração do acréscimo patrimonial, assim como os rendimentos só foram considerados pelo total anual;
- ao efetuar a apuração com base nos períodos mensais, estaria sendo consideradas as sobras de recursos de um mês para outro, como na normalidade se desenvolvem as construções;
- o acréscimo patrimonial a descoberto apurado pela fiscalização, decorreu de análise de fluxo de caixa anual;
- não pode prosperar o lançamento efetuado à revelia da Lei, correspondente aos anos-calendário de 1992 a 1994, e mantido após a alteração quanto à forma de sua apuração em decisão prolatada em 21/03/2003, portanto, já com a ocorrência da decadência;

Às fls 111/115, constam procedimentos administrativos para o arrolamento de bens/direitos para seguimento do recurso interposto.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10860.000669/96-22  
Acórdão nº : 106-13.945

**VOTO**

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, razão porque dele tomo conhecimento.

*Em limine*, cabe consignar que as apurações dos acréscimos patrimoniais a descoberto relativos aos anos-calendário de 1992, 1993 e 1994 efetuados de forma anual, conforme se denota no Termo da Análise da Evolução Patrimonial de fl. 46.

Pertinente à infração da variação patrimonial a descoberto, cumpre esclarecer que, em se tratando de crédito indireto de verificação de ocorrência de fato gerador, necessário se faz o exame prévio do procedimento adotado pela fiscalização, porquanto dele depende o controle da legalidade do lançamento, tarefa que incumbe às instâncias administrativas de julgamento.

Quanto à matéria tributável lançada "acrécimo patrimonial a descoberto", cabe destacar algumas considerações.

Sem dúvida alguma, sempre que se apura de forma inequívoca o acréscimo patrimonial a descoberto, na acepção do termo, é lícito à presunção de que tal acréscimo foi construído com recursos não indicados na declaração de rendimentos do contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10860.000669/96-22  
Acórdão nº : 106-13.945

Inicialmente, 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 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - CTN).

Esta situação está 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 contenda 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 à verificação da ocorrência do fato gerador, identificação de sua base de cálculo e cálculo posterior do tributo, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art.142).

E, no parágrafo único, deste artigo, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, que se realizam sempre segundo padrões inteiramente definidos pela lei.

Assim, pode-se 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 inexatidão.

Ora, se o fisco faz prova, por intermédio 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 trata desta matéria assunto:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10860.000669/96-22  
Acórdão nº : 106-13.945

Lei nº 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 nº 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 dos ajustes 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 nº 7.713, de 1988:*

*I – será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.*

.....”

Como se depreende da legislação citada, o imposto de renda das pessoas físicas será apurado mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10860.000669/96-22  
Acórdão nº : 106-13.945

capital forem percebidos, já que com a edição da Lei nº 8.134, de 1990, que introduziu a declaração anual de ajuste para efeito de apuração do imposto devido pelas pessoas físicas, tanto o imposto devido como o saldo do imposto a pagar ou a restituir, passaram a ser determinados anualmente, donde se conclui que o recolhimento mensal passou a ser considerado como antecipação do devido e não como pagamento definitivo.

É certo que a Lei nº 7.713, de 1988, determinou a obrigatoriedade da apuração mensal do imposto sobre a renda das pessoas físicas, não importando a origem dos rendimentos nem a natureza jurídica da fonte pagadora, se pessoa jurídica ou física. Como o imposto era apurado mensalmente, as pessoas físicas tinham o dever de cumprir sua obrigação, com base nessa apuração.

Portanto, a análise da evolução patrimonial para fins de levantamento do acréscimo patrimonial a descoberto, cuja finalidade é detectar a existência de omissão de rendimentos tributáveis, deve reportar-se aos períodos mensais para conformar-se às disposições legais.

Da autuação (fls.01/02) verifica-se que foi apurada omissão de rendimentos, tendo em vista a variação patrimonial a descoberto verificada nos anos-calendário 1992, 1993 e 1994 apurado pela fiscalização, decorreu de análise por fluxo de caixa anual, ou seja, do cotejo entre as alterações patrimoniais e os recursos declarados, considerados pelos seus valores anuais, conforme consta no Termo da Análise da Evolução Patrimonial de fl. 46.

Esse critério, além de ferir as disposições legais retromencionadas, traz em si a imperfeição de provocar distorções que prejudicam a determinação da matéria tributável. No fluxo de caixa anual, um bem adquirido ou uma aplicação efetuada num momento em que não existam recursos disponíveis para tal podem ser acobertados pela percepção posterior de recursos.

19



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10860.000669/96-22  
Acórdão nº : 106-13.945

Assim, portanto, que a inobservância da regra que determina a apuração mensal dos rendimentos, no caso do acréscimo patrimonial não justificado, afeta não somente o elemento temporal do fato gerador, mas também o valorativo.

Destarte, em que pese à variação patrimonial a descoberto apurada pelo fisco, o fato é que a apuração da matéria tributável não se deu em conformidade com a lei.

De forma idêntica, a jurisprudência administrativa elaborada por este Egrégio Conselho de Contribuintes já se expressou em torno do tema, conforme se denota nos Acórdãos 104-17.487; 104-17.488; 104-17.259; 104-17.418 e 104-17.250, além dos prolatados nesta Câmara Julgadora.

Desta forma, conclui-se: não pode prosperar o lançamento calcado na metodologia de apuração anual de evolução patrimonial, utilizada pela fiscalização no presente lançamento.

Do exposto, voto para dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2004.

  
LUIZ ANTONIO DE PAULA

