



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

**Processo n°** 10882.001107/99-45  
**Recurso n°** 154.587 Voluntário  
**Matéria** IRPF - Ex(s): 1997 a 1998  
**Acórdão n°** 102-49.330  
**Sessão de** 09 de outubro de 2008  
**Recorrente** LUIZ ANTONIO PASTORE  
**Recorrida** 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 1997, 1998

**IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.  
FUNDAMENTO LEGAL.**

A incidência do IRPF sobre o acréscimo patrimonial a descoberto tem fundamento em lei, especificamente no §1º. do artigo 3º. da Lei 7.713/88.

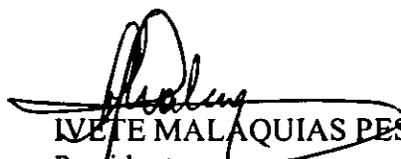
**IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.  
CRITÉRIO DE APURAÇÃO.**

De acordo com a Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial a descoberto deve ser apurado através de demonstrativo de evolução patrimonial que indique, mensalmente, tanto as origens e recursos, como os dispêndios e aplicações.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

  
IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO  
Presidente  
  
ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA  
Relator

FORMALIZADO EM: 2.2 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Eduardo Tadeu Farah, Vanessa Pereira Rodrigues Domene e Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'J' or 'G' with a dot above it.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 145/150) interposto em 18 de agosto de 2006 contra o acórdão de fls. 126/135, proferido pela 4ª Turma da DRJ em São Paulo II (SP), que, por unanimidade de votos, julgou procedente, em parte, o auto de infração de fls. 01/04, lavrado em 11/05/1999 (ciência em 26 de maio de 1999), decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto verificado nos anos-calendário de 1996 e 1997.

Intimado, o Recorrente apresentou, em 25/06/1999, a impugnação de fls. 26/31, trazendo, em síntese, as seguintes alegações:

(i) o arbitramento levado a efeito carece de fundamentação legal, tendo o auditor fiscal lhe imputado o valor mínimo de R\$ 30.000,00, que foi somado aos valores efetivamente gastos pelo contribuinte com saúde e educação;

(ii) não estão expressos, no auto de infração, os critérios utilizados para obtenção do valor mínimo;

(iii) não cabe a autuação no que tange à glosa dos empréstimos recebidos de seus pais, pois não há, no ordenamento jurídico, norma que obrigue a utilização de qualquer instrumento escrito para a celebração de um negócio privado;

(iv) a exigência de cheques e a demonstração do empréstimo por via de extratos bancários é improcedente e não encontra resguardo em lei;

(v) o auditor fiscal glosou o pagamento dos valores antes emprestados, mas não glosou o recebimento dos valores do empréstimo antes realizado;

(vi) a inexistência de registro em cartório do apartamento recebido em doação de seu pai deve-se a questões de foro íntimo, que não dizem respeito à Receita Federal;

(vii) requer a procedência da impugnação e, conseqüentemente, o cancelamento do auto de infração.

A Recorrida, analisando as alegações contidas na impugnação, houve por bem julgar procedente, em parte, o lançamento, através de acórdão que teve a seguinte ementa:

*“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte, evidenciado por análise em que se cotejaram as aplicações realizadas com os recursos disponíveis no mesmo período, só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida. A alegação de obtenção de empréstimo deve ser comprovada, ainda que tenha sido declarada tempestivamente. Da mesma forma, o recebimento de imóvel em doação deve ser documentalmente comprovado.*

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ARBITRAMENTO DE GASTOS.**

*A afirmação de realização de gastos pessoais e com manutenção de bens deve ser comprovada pelo Fisco. O arbitramento não pode substituir as investigações cabíveis à autoridade lançadora no desempenho dessa função, mormente quando esta não fornece explicações sobre o critério utilizado.*

*Lançamento Procedente em Parte” (fl. 126).*

No recurso voluntário de fls. 145/150, interposto em 18/08/2006, o Recorrente alega que “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, circunstância que não foi verificada no caso em tela e eiva de nulidade o presente lançamento”. Por fim, conclui que “Vê-se, 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” (fl. 148).

É o relatório.



## Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche seus requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

No mérito, o recurso deve ser provido, pois os demonstrativos de cálculo da variação patrimonial (origem e aplicação de recursos) de fls. 12 e 13 não foram feitos mensalmente, como determina a Lei n. 7.713/88. Confira-se:

*"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."*

O que se percebe, com a edição do instrumento normativo em referência, é que o ordenamento efetivamente adotou o sistema de bases correntes na tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas, segundo o qual o tributo passa a ser devido mês a mês, conforme os rendimentos tributáveis forem sendo auferidos. Esta é a lição de Ivan Izoldi Ávila e René Bergmann Ávila:

*"A segunda alteração está na adoção definitiva do sistema de bases correntes, objeto de tímidas tentativas anteriores.*

*O tributo das pessoas físicas passa a ser devido, em cada mês, na mesma moeda em que o rendimento ou ganho de capital é auferido, sendo recolhido por um dos três sistemas:*

*- por via de retenção na fonte, obrigatória, quando a fonte pagadora for pessoa jurídica (art. 7º);*

*- por via de recolhimento mensal a cargo do próprio contribuinte, obrigatório, quando as fontes pagadoras forem pessoas físicas, o chamado 'carnê-leão' (art. 8º); ou*

*- por via de recolhimento mensal a cargo do próprio contribuinte, voluntário, quando titular de mais de uma fonte de renda, o chamado 'mensaleão' (art. 23)" (in "O Novo Imposto de Renda – Pessoa Física", Porto Alegre: Síntese, 1989. p. 17).*



Em consonância com os preceitos legais citados, o Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº. 1.041/1994, aplicável aos fatos por força da regra consubstanciada no brocardo *tempus regit actum*, assim dispõe:

*“Art. 115. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País (Lei nº 7.713/88, art. 8º).*

§ 1º O disposto neste artigo também se aplica:

*e) ao acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva”.*

*“Art. 855. A autoridade fiscal poderá exigir do contribuinte os esclarecimentos que julgar necessários acerca da origem dos recursos e do destino dos dispêndios ou aplicações, sempre que as alterações declaradas importarem em aumento ou diminuição do patrimônio (Lei nº 4.069/62, art. 51, § 1º).*

*Parágrafo único. O acréscimo do patrimônio da pessoa física será tributado mediante recolhimento mensal obrigatório (art. 115, § 1º, e), quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis, sujeitos a tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 4.069/62, art. 52).”*

Disposição semelhante encontra-se contida no Regulamento do Imposto sobre a Renda editado pelo Decreto 3.000/99:

*“Art. 55. São também tributáveis (...):*

*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”.*

Cumprе trazer à colação, nesse passo, o entendimento assente na Câmara Superior de Recursos Fiscais e neste Primeiro 1º Conselho de Contribuintes, consubstanciado nos seguintes acórdãos:

*“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIO DE APURAÇÃO - A partir do ano calendário de 1989, a omissão de rendimentos revelada através de "Acréscimo Patrimonial a Descoberto", deve ser apurada mensalmente nos exatos termos do art. 2º. da Lei nº. 7.713, de 1988.”*

*(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso de Divergência, Acórdão CSRF/04-00.415, relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, sessão de 12.12.2006).*



*“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Sujeita-se à tributação, por caracterizar omissão de rendimentos, o acréscimo patrimonial a descoberto apurado em Análise da Evolução Patrimonial Mensal, não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva.”*

*(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 139.458, relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, sessão de 25.01.2007)*

*“IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - APURAÇÃO MENSAL - Tendo o imposto de renda tributação à medida em que os rendimentos vão sendo percebidos deve o fisco, em seu trabalho de análise da atividade do contribuinte, voltar-se para o exato momento da ocorrência dos fatos a fim de imputar obediência ao princípio constitucional tributário da isonomia. Destarte, necessária a análise mensal da evolução patrimonial, sem a qual restaria, também, maculada a determinação legal da formação do fato gerador.”*

*(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 127.683, relator designado Conselheiro Naury Fragoso Tanaka, sessão de 22.02.2002)*

Desta feita, assiste razão ao Recorrente ao deixar assentado que “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, circunstância que não foi verificada no caso em tela e eiva de nulidade o presente lançamento” (fl. 148).

Veja-se, por oportuno, que não se trata de alterar o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto sobre a renda. A interpretação e, bem assim, a aplicação do comando legal em sua inteireza demandam do aplicador a observância de preceitos contidos em outros diplomas legais. Nesse sentido, faz-se necessário compatibilizar os dispositivos com a Lei 8.134/1990, que assim dispõe:

*“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.”*

*“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)”.*

A regra, portanto, é de que o imposto é apurado anualmente. Antes da declaração anual, por força da alteração legislativa ocorrida com o advento da Lei Federal 7.713/88, o sujeito passivo passou a ter o dever de antecipar o seu recolhimento. Entretanto,

como se sabe, tal antecipação não é definitiva, a não ser nos casos expressamente previstos em lei, como, por exemplo, no caso do ganho de capital em decorrência da alienação de bens ou direitos, tal como previsto no art. 21 da Lei 8.981/95.

É de se ressaltar, nesse sentido, que o disposto na Lei 7.713/88 não estabelece o dever de recolher o tributo em definitivo, razão pela qual tais valores devem ser considerados na declaração anual do imposto em que se apura a base de cálculo, deduzindo-se as despesas incorridas e compensando-se o imposto devido com as antecipações operadas ao longo do ano-calendário.

Nesse sentido é a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes:

*"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 encontrados através da apuração mensal. Interpretação sistemática das Leis nºs 7.713/88 e 8.134/90."*

*(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 143.035, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, sessão de 05.07.2007)*

*"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 encontrados através da apuração mensal. Interpretação sistemática das Leis nºs 7.713/88 e 8.134/90."*

*(1º Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 139.288, relator Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, sessão de 17.03.2005)*

Desse modo, infere-se que a fiscalização não agiu com absoluta correção, não apurando os acréscimos patrimoniais mês a mês, verificando-o, apenas, ao término dos anos-base 1996 e 1997.

Diante do exposto, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento para julgar improcedente o auto de infração, deixando de apreciar as preliminares em virtude do disposto no artigo 59, §3º., do Decreto 70.235/72.

Sala das Sessões-DF, em 09 de outubro de 2008.

  
ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA