



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

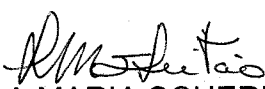
Processo nº : 10920.002073/2001-05
Recurso nº : 137.386
Matéria : IRPF - EXs.: 1998 a 2001
Recorrente : MARYAHN KOEHLER SILVA
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 16 de junho de 2005
Acórdão nº : 102-46.864

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - SALDO DE RECURSOS NO FINAL DO EXERCÍCIO - No cálculo da evolução patrimonial, as "sobras" apuradas em determinado mês devem ser consideradas "recurso" no mês subsequente, até o mês de dezembro do mesmo ano-calendário. Os saldos bancários remanescentes ao final de cada ano-base, comprovados com o extrato fornecido pela instituição financeira, constituem recursos do ano-base seguinte na apuração da evolução patrimonial.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARYAHN KOEHLER SILVA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar o acréscimo patrimonial do exercício de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


JOSÉ OLESKOVICZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 2.2 JUL 2005



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'R. Camargo', is written over the end of the text.



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

Recurso nº : 137.386
Recorrente : MARYAHN KOEHLER SILVA

RELATÓRIO

Contra a contribuinte foi lavrado, em 30/11/2001, auto de infração para exigir o crédito tributário abaixo discriminado, relativo aos exercícios de 1997 a 2001, anos-calendário de 1996 a 2000 (fl. 368), por acréscimo patrimonial a descoberto e omissão de rendimentos recebidos de pensão judicial, de pessoa jurídica, de pessoa física e decorrente de ganho de capital:

Auto de Infração - Crédito Tributário em R\$	
Imposto de renda pessoa física – IRPF	45.147,79
Juros de mora calculados até 31/10/2001	12.606,25
Multa proporcional passível de redução	33.860,83
Total do crédito tributário	91.614,87

No Auto de Infração (fls. 369) a autoridade lançadora registrou os fatos que fundamentaram o lançamento da omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica nos termos que se seguem:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA (fl. 369)

Em sua Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física do Exercício de 1997/Ano-calendário de 1996 (fls. 24), a contribuinte informou um total de R\$ 18.684,56 a título de Rendimentos Tributáveis. Em resposta ao nosso Termo de Intimação Fiscal nº 067/01, apresentou a planilha das fls. 111, em que especifica os rendimentos Tributáveis recebidos de Pessoas Físicas e Jurídicas. Verificamos, porém, que os valores tributáveis recebidos na Rescisão com o Colégio Bom Jesus, foram considerados na citada Declaração, como Rendimentos Isentos. Desta forma, estamos incluindo este valor como Omissão de Rendimentos Tributáveis Recebidos de PJ com Vínculo Empregatício, no total de 636,57.

Uma outra omissão de mesma natureza ocorreu no Ano-Calendário de 1999/Exercício de 2000, conforme explicado na OBS nº 1 da Planilha anexa às fls. 354 a 355 do presente processo.

No tocante ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, na observação contida às fls. 355 foi registrado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

"1) A contribuinte informou em sua DIRF/00 (fls. 29/31), um total de R\$ 23.626,69 a título de Rendimentos Tributáveis. Em resposta ao nosso Termo de Intimação Fiscal nº 067/01 (fls. 32 a 34), apresentou a planilha das fls. 114, em que especifica os Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas e Jurídicas. Analisada a documentação apresentada, percebemos que este total, deveria corresponder ao somatório dos Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas e da Pessoa Jurídica Univille. Efetuando o somatório destes rendimentos, percebemos, no entanto, uma diferença de R\$ 5.745,91, do valor informado na Declaração, correspondente a Rendimentos Recebidos da Pessoa Jurídica ACE."

A supracitada omissão de rendimentos de R\$ 5.745,91, decorre da soma de R\$ 16.380,00 (não R\$ 16.500,00, como informado na planilha de fls. 114) de rendimentos recebidos de pessoas físicas (fl. 90); R\$ 7.036,69 de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (fl. 95) e R\$ 5.955,91 de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (fl. 198), cujo total é de R\$ 29.372,60, que, após deduzido o valor dos rendimentos tributáveis declarados de R\$ 23.626,69 (fl. 29), resulta na referida omissão de rendimentos de R\$ 5.745,91 (fls. 355 e 369).

Relativamente à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas físicas, o auto de infração (fl. 369) reporta-se à observação feita na planilha de fls. 351, que registra:

"1) A contribuinte informou em sua DIRPF/98 (fls. 25 a 26, um total de R\$ 20.584,72 a título de Rendimentos Tributáveis. Em resposta ao nosso Termo de Intimação Fiscal nº 067/01 (fls. 32 a 34), apresentou a planilha das fls. 112, em que especifica os Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoas Físicas e Jurídicas. Analisada a documentação apresentada às fls. 70 a 80, percebemos que este total, deveria corresponder ao somatório dos Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas e Jurídicas (Univille, ACE e Uni-Duni-Tê). Efetuando o somatório dos rendimentos recebidos de Pessoas Físicas, especificado no documento das fls. 70, encontramos, no entanto, uma diferença de R\$ 1.382,00 do valor de R\$ 15.000,00 informado na Declaração e na planilha. Por este motivo estamos tributando esta diferença."

2) Pela mesma planilha apresentada às fls. 112, verificamos que a contribuinte incluiu a Pensão Alimentícia paga pelo ex-marido aos filhos (Decisão Judicial às fls. 179 a 181) nos seus rendimentos para justificar Acréscimo Patrimonial. Ocorre, no entanto, que a mesma não ofereceu tais rendimentos a Tributação e também não apresentou os comprovantes de despesas realizadas com os filhos, tais como: escola, despesas médicas, etc ... Além disso, a contribuinte apresentou Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, através do Formulário Simplificado e não informou ser uma declaração em conjunto – o que deveria ter sido feito já



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

que estes rendimentos são dos filhos. Em vista disso, estamos desprezando os rendimentos de pensão alimentícia, para efeito de cálculo da Variação Patrimonial a Descoberto.

A omissão de R\$ 1.382,00 foi obtida mediante a soma de R\$ 16.382,00 (não R\$ 15.000,00, como informado na planilha de fls. 112) de rendimentos de pessoas físicas (fl. 70) e de R\$ 3.405,00, R\$ 1.857,16 e R\$ 322,56, de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (fls. 78, 79 e 80), que totaliza R\$ 21.966,72, a qual, após diminuída do valor dos rendimentos tributáveis declarados de R\$ 20.584,72 (fl. 25), resulta na referida omissão de rendimentos de R\$ 1.382,00 (fls. 351 e 369).

No ano de 1997, exercício de 1998, a pensão alimentícia no valor de R\$ 5.520,00 (12 x R\$ 460,00), relativa aos seus filhos, foi recebida pela contribuinte, conforme documentos de fls. 75/77, mas não foram oferecidos à tributação, razão pela qual a autoridade fiscal, conforme transcrição acima, não a considerou no cálculo da Variação Patrimonial.

No que diz respeito à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas (fls. 369/370), decorrentes de pensão alimentícia judicial, no montante de R\$ 6.948,00 (5 x R\$ 544,00 e 7 x R\$ 604,00) (fl. 356), a autoridade lançadora se reportou à observação efetuada na planilha de fls. 359, que registra:

"3) Tendo em vista a contribuinte ter optado por incluir seus filhos como seus dependentes na DIRPF/2001, é obrigatória a inclusão da Pensão Alimentícia recebida pelos mesmos. Por este motivo, estamos adicionando este rendimento àqueles informados na declaração e efetuando a tributação correspondente."

O acréscimo patrimonial a descoberto foi apurado conforme planilhas de fls. 350 a 359, nos valores abaixo discriminados (fl. 370):

Omissão de rendimentos – Acréscimo Patrimonial a Descoberto-APD	
Fato gerador	Valor tributável
31/12/1997	39.181,74
30/11/1998	12.497,45
31/08/1999	24.000,47
29/02/2000	10.950,79
30/04/2000	45.406,55
30/06/2000	10.019,81
31/08/2000	10.980,90



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

A omissão de ganhos de capital no montante de R\$ 10.313,30 (fl. 370) no ano-calendário de 1998 relativa à alienação de bens e direitos foi apurada conforme planilhas de fls. 360/361, onde consta:

Lote 38, Quadra A, Loteamento Ivanceli -Terreno adquirido em 1997, onde foi construída uma casa de 141,4 m²:

- Pagamentos efetuados em 1997	R\$ 6.021,00
- Pagamentos efetuados em 1998	R\$ 3.665,70
- Construção Casa em 1998	R\$ 25.000,00
- Custo do imóvel	R\$ 34.686,70
- Valor de alienação do imóvel	R\$ 45.000,00
- Ganho de capital	R\$ 10.313,30
- Valor de IR pago	R\$ 0,00

A contribuinte impugnou lançamento (fls. 374/377), alegando, basicamente que a fiscalização não considerou o saldo de aplicações financeiras em 31/12/1996 junto à CEF no valor de R\$ 42.756,00, informado na DIRPF/1997 e comprovado com o respectivo extrato bancário (fl. 378), bem assim as alienações dos veículos Corsa, Passat e Vectra, em 07/96, 10/99 e 10/2000, respectivamente. Não foi impugnado, por ter sido acatado o lançamento, a omissão de rendimentos nos montantes de R\$ 636,57 (Ex 1997) e R\$ 5.745,91 (Ex. 2000); R\$ 1.382,00 (Ex 1998).

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, mediante o Acórdão DRJ/FNS nº 2.715, de 20/06/2003 (fls. 421/428), por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, recomendando à autoridade preparadora as providências cabíveis em relação à cobrança do imposto não impugnado no total de R\$ 1.545,60, sendo R\$ 95,49, R\$ 207,31, R\$ 1.242,80, nos exercícios de 1996, 1997 e 1999, respectivamente, restando um crédito tributário objeto do recurso de R\$ 43.602,19 (fl. 422), tendo o voto condutor do acórdão fundamentado a decisão nos termos que se seguem:

*"No entanto, a passagem de recursos de um exercício financeiro para outro somente é admitida na hipótese de que, além de haver **provas da efetiva disponibilidade** do quantum requerido, fique **comprovada a utilização** desses recursos como suporte da alteração qualitativa do patrimônio.*



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

É insuficiente a prova da existência de valores em contas de investimentos, se o sujeito passivo não comprovar que tais valores foram resgatados e que não mais integram seu patrimônio. O informe de rendimentos acostados aos autos pela interessada, à fl. 378, apenas dá conta de que em 31/12/1995, ela possuía um saldo de R\$ 52.355,00 em aplicações de renda fixa, no entanto, não se tem notícia de eventuais resgates.

Da mesma forma devem ser tratados os saldos apurados pelo fisco no final de cada ano-calendário. É inaceitável a simples alegação de que por constarem no demonstrativo anexado aos autos deveriam ser transferidos para o ano seguinte, cabe ao sujeito passivo comprovar a efetiva existência e conseqüente utilização desses saldos."

"A interessada pleiteia, ainda, que sejam considerados na apuração do acréscimo patrimonial os valores de R\$ 12.000,00, R\$ 21.000,00 e R\$ 23.000,00, referentes às alienações dos veículos Corsa, Passat e Vectra, respectivamente.

Esclareça-se, de pronto, que não consta dos autos qualquer documento hábil que comprove tais alienações. Muito pelo contrário. Os dois únicos documentos existentes, certificados de registro e licenciamento de veículo (fl. 318), fazem saber apenas que, em 10/06/1999, o veículo Passat, placa LWU 4612, estava no nome da interessada, e que, em 18/10/1999, estava no nome de Ricardo Jorge Vitale Castiglia. Não se prestam, pois, para comprovar a alegada alienação do Passat para Farah Veículos, no valor de R\$ 21.000,00, e justificar o acréscimo patrimonial detectado em OUT/1999."

"Quanto ao ganho de capital apurado, embora a interessada tenha informado a alienação do terreno (lote nº 38) na coluna "Discriminação" da declaração de bens e direitos relativa a DIRPF do ano-calendário 1998, não apurou o respectivo ganho de capital, razão pela qual mantém-se o lançamento relativo a esta matéria."

Dessa decisão a contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 433/444), argüindo, em resumo, que:

a) dois pontos merecer especial atenção. O primeiro o fato de que o patrimônio acumulado durante um exercício, devidamente declarado, deve servir de base para a constituição do patrimônio do exercício seguinte. O segundo ponto é que não há como não se considerar o valor das alienações de veículos automotores (fl. 433);

b) conforme extrato da CEF, a contribuinte possuía em 31/12/1995, a quantia de R\$ 52.355,00, que foi devidamente informado na declaração de renda do ano de 1995 – exercício de 1996, e que dos requisitos exigidos pela DRJ – prova da disponibilidade e da utilização – o primeiro está devidamente suprido com o ex-



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

trato da CEF (fl. 378), sendo o segundo inadmissível, pois está a se exigir que se produza prova negativa (fl. 434). Desta forma, não há como se deixar de considerar como patrimônio pré-existente essa quantia (fl. 436);

c) não se pode desconsiderar a receita oriunda da alienação dos veículos Corsa, Passat e Vectra, pois:

- o Corsa foi vendido por R\$ 12.500,00 (fl. 437). Na DIRPF/1997 (fl. 24), consta que foi adquirido por R\$ 11.264,03 e alienado por R\$ 12.000,00 para Geraldo R. L. Nunes;

- o Vectra, conforme Instrumento Público de Procuração, datado de 04/12/2000 (fl. 445), foi alienado ao Sr. Josué Carvalho, CPF nº 969.480.359-49, por R\$ 21.000,00 (fls. 437/438). Na DIRPF/2001 (fl. 56) consta que o Vectra foi adquirido por R\$ 23.000,00 e alienado para a empresa Autoban Veículos Ltda por esse mesmo valor;

- o Passat, segundo a recorrente, foi alienado por R\$ 23.000,00 (fl. 440). Na DIRPF/2000, consta que o Passat, adquirido por R\$ 33.064,20 e alienado em 10/99 por R\$ 21.000,00 (fl. 30).

Por último, a recorrente questiona a multa de ofício (75%), por considerar que seria confiscatória (fl. 44), citando dispositivos constitucionais e do CTN, bem como doutrina e jurisprudência que entende que abonariam sua tese.

É o Relatório.



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

VOTO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A contribuinte alega que deve ser considerado na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto o valor de R\$ 52.355,00 que possuía em aplicações de renda fixa na Caixa Econômica Federal em 31/12/1995, conforme comprovante fornecido pela instituição financeira (fl. 378), o qual teria sido regularmente declarado.

Preliminarmente, consigna-se que a disponibilidade econômica no final do ano existente em instituição financeira, se regularmente declarada e comprovada, deve ser considerada na evolução patrimonial do ano seguinte, independentemente da comprovação de sua destinação específica, ressalvada exceções devidamente fundamentadas, que não é o caso dos autos.

Conforme se constata dos autos, a contribuinte informou na DIRPF do exercício de 1997, ano-calendário de 1996 (fls. 40/41), apresentada tempestivamente, os valores abaixo discriminados existentes na CEF em 31/12/1996, os quais, ressalvada a hipótese de erro material, na digitação do saldo das aplicações financeiras em renda fixa (R\$ 52.355,00 e não R\$ 42.355,00) e do número da conta corrente (1.00026247-8), trocado pelo número da conta de poupança (013.00250951-2), conferem com os constantes do comprovante fornecido pela CEF (fl. 378):

DIRPF Ex 1997, ano calendário 1996 – Situação em 31/12/96

- Saldo Cad. Poupança CEF nº 1.00026247-8	R\$ 258,00
- Saldo Apl. R..Fixa CEF nº 001.00026661.9	R\$ 42.355,00
- Saldo C.Corrente CEF nº 013.00250951.2	R\$ 143,00

Esses dados e valores foram repetidos na DIRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, na coluna bens e direitos existentes em 31/12/1996



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

(fl. 44). Na coluna dos bens e direitos relativa a posição em 31/12/1997, constam os valores abaixo relacionados, que demonstram que os recursos que existiam em 31/12/1996, especialmente os do fundo de renda fixa, foram consumidos no ano de 1997, e que, por isso, se prestam para justificar o acréscimo patrimonial desse ano, até porque não foram questionados os saldos dessas contas em 31/12/1997 na respectiva DIRPF:

DIRPF Ex 1998, ano calendário 1997 – Situação em 31/12/97

- Saldo Cad. Poupança CEF nº 1.00026247-8	R\$	297,00
- Saldo Apl. R..Fixa CEF nº 001.00026661.9	R\$	0,00
- Saldo C.Corrente CEF nº 013.00250951.2	R\$	424,00

Assim sendo, é de se acolher a alegação da recorrente, para, levado em conta o erro material, considerar o valor de R\$ 52.355,00 de aplicação em fundo de investimento de renda fixa existente em 31/12/1996, como recursos a justificar acréscimo patrimonial no ano de 1997, circunstância essa que faz com que seja excluído do lançamento o imposto relativo ao acréscimo patrimonial a descoberto desse ano (Exercício 1998, ano-base 1997) no montante de R\$ 39.181,74 (fls. 351 e 370).

A recorrente argúi também que não se pode desconsiderar a receita oriunda da alienação dos veículos Corsa, Passat e Vectra, pois:

O veículo Corsa teria sido alienado por R\$ 12.500,00 (fl. 437). Na DIRPF/1997 (fl. 24 e 40), consta que foi adquirido em 10/94 por R\$ 11.264,03 e alienado em 07/96 por R\$ 12.000,00 para Geraldo R. L. Nunes. Tais dados e informações, entretanto, não serão apreciados, tendo em vista que, em face do acatamento da disponibilidade dos recursos que se encontravam aplicados em renda fixa em 31/12/1996, não restou acréscimo patrimonial no exercício de 1997, ano-calendário de 1996.

Consigna-se, por pertinente, que a legislação não autoriza o aproveitamento de sobras de recursos constantes de demonstrativos de apuração da evolução patrimonial anual, elaborados para apurar eventuais acréscimos patrimoniais a descoberto. O Fisco somente pode aproveitar no exercício seguinte os valo-



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

res informados na declaração de bens e direitos que integram a Declaração de Ajuste Anual, desde que comprovados com documentação hábil e idônea.

Isto porque, o art. 24 da Lei nº 8.134, de 20/01/1995, abaixo reproduzido, estabelece expressamente que a pessoa física deverá apresentar relação pormenorizada de todos os bens e direitos disponíveis em 31 de dezembro do ano-calendário. Logo, as disponibilidades financeiras havidas durante o ano-calendário que não constarem da declaração de bens e direitos, presumem-se consumidas pelo contribuinte, não podendo, portanto, legalmente acobertar acréscimo patrimonial a descoberto:

"Art. 24. A partir do exercício financeiro de 1996, a pessoa física deverá apresentar relação pormenorizada de todos os bens e direitos, em Reais, que, no país ou no exterior, constituam, em 31 de dezembro do ano-calendário anterior, seu patrimônio e o de seus dependentes."

Esclareça-se ainda que na apuração mensal da evolução patrimonial, dentro do ano-calendário, o saldo de recursos de um mês é transportado para o seguinte por inexistir disposição legal determinando a apresentação de declaração de bens e direitos mensal, não se podendo, portanto, presumir que a sobra de recursos mensais tenha sido consumida, como autoriza a ausência de informação desses saldos na declaração anual de rendimentos,

É farta a jurisprudência do Conselho de Contribuintes a respeito dessa matéria, conforme ementas dos acórdãos abaixo transcritas:

"TRIBUTAÇÃO MENSAL DOS RENDIMENTOS – Os saldos remanescentes ao final de cada ano-base somente se transferem para o ano-base posterior, caso sejam incluídos na respectiva declaração anual de bens e direitos, e devidamente comprovados, a critério da autoridade fiscal." (Acórdão 102-42667).

"ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Classifica-se como omissão de rendimentos, a oscilação positiva observada no estado patrimonial do contribuinte, sem respaldo em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte. Para que o saldo de recurso, apurado no mês de dezembro, seja transferido para o ano-calendário seguinte, o contribuinte deve apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovem sua efetiva existência." (Acórdão 106-10850).

"IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - A partir da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, aplicando-se,



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

inclusive, a incidência mensal, quando apurado acréscimo patrimonial a descoberto. No cálculo do acréscimo patrimonial, as "sobras" detectadas em determinado mês, na ação fiscal, devem ser consideradas "recurso" no mês subsequente, até o mês de dezembro do mesmo ano-calendário. No ano-calendário subsequente, somente as sobras constantes na declaração de rendimentos, relativa ao ano anterior, podem ser utilizadas. (Ac 104-17539)."

"APROVEITAMENTO DOS SALDOS DO ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR – Os recursos disponíveis no início do ano-calendário só podem ser aproveitados mediante comprovação documental de sua real existência em 31/12 do ano-calendário anterior e informação na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física." (Acórdão 106-12127).

"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 apurada, mensalmente, na 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**". (Acórdão 104-16587). (g.n.).

"ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA – SALDOS DE RECURSOS – DEMONSTRATIVOS DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – Os valores da espécie apurados no mês-base (saldos), consoante tem entendido a jurisprudência administrativa, são aproveitáveis para justificar acréscimo patrimonial de meses vindouros **dentro do ano-calendário**." (Acórdão 106-11547). (g.n.).

"IRPF – RENDIMENTOS – OMISSÃO – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – FORMA DE APURAÇÃO – Para fins de justificação de acréscimo patrimonial, a teor da Lei nº 7.713/88, os saldos de recursos apurados num dado mês devem ser computados nos meses seguintes, até o mês de dezembro, quando, **de dezembro para janeiro do ano seguinte, devem ser considerados os saldos informados na Declaração de Ajuste**." (Acórdão 106-08339) (g.n.).

"TRIBUTAÇÃO MENSAL DOS RENDIMENTOS – O imposto de renda das pessoas físicas será devido mensalmente. Contudo, o saldo de recursos verificado num mês pode ser utilizado para comprovar acréscimos patrimoniais ocorridos em meses subsequentes, **dentro do mesmo ano-calendário**, tendo em vista a periodicidade anual da declaração de bens e direitos." (Acórdão 102-42495). (g.n.).

Portanto, sempre que não declarada e não comprovada pelo contribuinte a disponibilidade financeira em 31 de dezembro, referente a rendimentos que



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

auferiu ou que teria auferido no respectivo ano-calendário, a presunção é de que foram integralmente consumidos nesse ano.

Antes de se passar a análise das alienações dos veículos Passat e Vectra é relevante ressaltar os aspectos legais relativos à apuração e tributação do acréscimo patrimonial a descoberto.

O imposto de renda das pessoas físicas, de acordo com os dispositivos das Leis nºs 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, inclusive os decorrentes de acréscimo patrimonial a descoberto, apurados através de planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde são 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. (sublinhei).

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 acrêscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados. (sublinhei).

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.



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

Conforme se constata dos dispositivos legais supracitados, 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, entre os quais se inserem os decorrentes de acréscimo patrimonial a descoberto. No caso, não se exigiu o recolhimento antecipado (carnê-leão) porque não foi identificada a origem dos rendimentos, se de pessoa física ou jurídica. Na hipótese de o rendimento ter sido pago por pessoa jurídica, a responsabilidade pela retenção e recolhimento, até o término do prazo para entrega tempestiva da declaração de rendimento da pessoa física, é da fonte pagadora.

Contudo, embora devido mensalmente o IRPF, o seu fato gerador continua sendo anual, concluindo-se em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, ensejando a elaboração e apresentação da Declaração de Ajuste Anual, para apurar o imposto definitivo, a pagar ou a restituir, conforme estabelecem os artigos das Leis nºs 8.134/90, 8.383/91 e 9.250/95, abaixo reproduzidos:

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"

"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)

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.



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

.....

§ 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."

Lei nº 9.250, de 26/12/1995

"Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal."

Portanto, é em 31 de dezembro que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Só após essa data o contribuinte, em face de sua situação específica, pode realizar os ajustes, considerando os rendimentos auferidos, as deduções legalmente autorizadas e as antecipações e retenções efetuadas e assim elaborar a Declaração de Ajuste Anual a ser submetida à homologação da Fazenda Nacional.

É mansa e pacífica a jurisprudência do Conselho de Contribuintes relativamente a essa matéria, conforme se constata das ementas dos acórdãos a seguir transcritas:

APURAÇÃO MENSAL - Na determinação do acréscimo não justificado, devem ser levantadas as mutações patrimoniais, mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês, com transporte para o período seguinte dos saldos positivos apurado em um período mensal, dentro do mesmo ano-calendário, independentemente de comprovação por parte do contribuinte, 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. (Ac 104-17050).

IRPF - GASTOS E/OU APLICAÇÕES INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DECLARADA DISPONÍVEL - SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 1º de janeiro de 1989, será apurado, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovada pelo Fisco, a omissão de rendimentos apurada através de planejamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte.(...) (Ac 104-17769).



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Constituem rendimento bruto sujeito ao imposto de renda, as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio no mês, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou por tributados exclusivamente na fonte. (Ac 102-43132).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Tributa-se, mensalmente, o acréscimo patrimonial a descoberto não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte. Os valores omitidos, apurados mensalmente, serão incluídos na base de cálculo de declaração anual de rendimentos, nos termos da IN-SRF n 46, de 1997. (Ac 104-16088).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Tributa-se mensalmente a partir de 1989, a variação patrimonial não justificado com rendimentos tributados, não tributáveis, ou tributados exclusivamente na fonte, à disposição do contribuinte dentro do período mensal de apuração. (Ac 104-16721).

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - A partir da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, aplicando-se, inclusive, a incidência mensal, quando apurado acréscimo patrimonial a descoberto. No cálculo do acréscimo patrimonial, as "sobras" detectadas em determinado mês, na ação fiscal, devem ser consideradas "recurso" no mês subsequente, até o mês de dezembro do mesmo ano-calendário. No ano-calendário subsequente, somente as sobras constantes na declaração de rendimentos, relativa ao ano anterior, podem ser utilizadas. (Ac 104-17359).

IRPF - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO DE INCIDÊNCIA - ANO-BASE DE 1989 - TRIBUTAÇÃO MENSAL - O imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, incluindo-se, quando comprovados pelo fisco, rendimentos omitidos apurados através de planilhamento financeiro onde são considerados os ingressos e dispêndios realizados pelo contribuinte. (Ac 104-16897).

AUTO DE INFRAÇÃO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - 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 4º 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. (...) (Ac 102-45146).



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

No presente processo, a apuração do acréscimo patrimonial a descoberto, como determina a legislação, foi efetuada mês a mês e nesse contexto é que devem se analisadas as alienações dos veículos Corsa e Vectra.

O veículo Passat, segundo a recorrente, foi alienado por R\$ 23.000,00 (fl. 440). Na DIRPF do exercício de 2000, ano-calendário de 1999 (fl. 30), consta que foi adquirido, em 02/95, de Farah Veículos, por R\$ 33.064,20 e alienado no mês de outubro de 1999 (10/99) por R\$ 21.000,00.

No ano-calendário de 1999, exercício de 2000, foi apurado no mês agosto o acréscimo patrimonial a descoberto no montante de R\$ 24.000,47 (fls. 354/355 e 370). A venda do Passat ocorreu no mês de outubro de 1999 (fl. 30). Logo, independentemente do acatamento dessa alienação, verifica-se que a respectiva receita não influenciaria no acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário de 1999, pois esses recursos somente poderiam ser utilizados para acobertar acréscimo patrimonial apurado a partir do mês de outubro de 1999, e não no mês de agosto desse ano, antes do recebimento dos recursos.

O mesmo ocorre com o veículo Vectra GLS 96/97, placa LYV 5309, que, conforme Instrumento Público de Procuração, datado de 04/12/2000 (fl. 445), foi alienado ao Sr. Josué Carvalho, CPF nº 969.480.359-49, por R\$ 21.000,00, no mês de dezembro de 2000 (fls. 437/438). Na DIRPF do exercício de 2001, ano-calendário de 2000 (fl. 56), consta que foi adquirido do Sr. Nilson Habitzreuter, em 10/99, por R\$ 23.000,00 e alienado, em outubro de 2000 (10/2000), para a empresa Autoban Veículos Ltda por esse mesmo valor. No caso, como se verá, é irrelevante a data da efetiva venda, se outubro ou dezembro de 2000.

No ano-calendário de 2000, exercício de 2001, foi apurado nos meses fevereiro, abril, junho e agosto, os acréscimos patrimoniais nos valores de R\$ 10.950,79, R\$ 45.406,55, R\$ 10.019,81 e R\$ 10.980,90, respectivamente (fls. 356/358 e 370). A venda do Vectra se efetivou no mês de outubro de 2000 (fl. 56). Portanto, a exemplo do que ocorreu com o Passat, independentemente do acatamento dessa alienação, verifica-se que a respectiva receita também não influenciaria no acréscimo patrimonial a descoberto apurado no ano-calendário de 2000, pois



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

esses recursos somente poderiam ser utilizados para justificar os acréscimos patrimoniais a partir do mês de outubro de 1999, e não nos meses anteriores de fevereiro, abril, junho e agosto de 2000.

Por último, a recorrente questiona a multa de ofício (75%), por considerar que seria inconstitucional, porque confiscatória (fl. 44), citando dispositivos constitucionais e do CTN, bem como doutrina e jurisprudência que entende que abonariam sua tese.

Essa arguição de inconstitucionalidade de lei na via administrativa deve ser rejeitada, por ser atribuição exclusiva do Poder Judiciário a sua apreciação, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal.

Corrobora o exposto o fato de que após encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade, pois pressupõe-se que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle *a priori* da constitucionalidade das leis.

O controle *a priori* da constitucionalidade das leis é exercido pelos Poderes Legislativo e Executivo, e, *a posteriori*, pelo Poder Judiciário. No Poder Legislativo é exercido através da Comissão de Constituição e Justiça, que emite parecer acerca da constitucionalidade do projeto de lei, durante o curso do processo legislativo, e visa impedir o ingresso no mundo jurídico de normas eminentemente contrárias à ordem constitucional. No Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, que pode vetar, no todo ou em parte, qualquer projeto de lei revestido, no seu entender, de inconstitucionalidade, conforme o art. 66, § 1º, da CF.

Encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que, reprise-se, tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade. A partir desse momento, o controle da constitucionalidade é exercido apenas pelo Poder Judiciário, que não participa do controle *a priori* das leis e que o fará, exclusivamente, através de procedimentos fixados no ordenamento jurídico nacional.

Desta forma, para o Judiciário a presunção de constitucionalidade da lei é relativa, devendo, se acionado, apreciá-la, dentro de ritos privativos, e decla-



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

rá-la, ou não, constitucional, sendo que no caso do controle concentrado, tem efeitos *erga omnes*, e, no controle difuso, tem eficácia *inter partes*.

Portanto, para os Poderes Legislativo e Executivo, a presunção de constitucionalidade da lei é absoluta, pois, se a aprovaram é porque julgaram inexistir qualquer vício em seu teor. Podem, entretanto, posteriormente à sua promulgação, interpor, com fulcro no art. 103, incisos I a V, da CF, ação direta de inconstitucionalidade, perante o STF, que irá, então, decidir a questão.

Coerentemente com o exposto, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, no art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 2002, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei em vigor em virtude de alegação de inconstitucionalidade, tendo suas decisões sido nesse sentido, conforme se constata das ementas abaixo transcritas:

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. Não é oponível na esfera administrativa de julgamento a arguição de inconstitucionalidade de norma legal, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário. (Ac 107-06986 e 107-07493).

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal. (Ac 201-75948).

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário. (Ac 102-46180).

TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. (Ac 108-07513).

NORMAS PROCESSUAIS - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EXIGÊNCIA DE MULTA - ALEGAÇÃO DE CONFISCO - JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, art.



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

Processo nº : 10920.002073/2001-05
Acórdão nº : 102-46.864

22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103/2002). (Ac 108-07387).

A Administração Tributária já havia consagrado esse entendimento mediante o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira – 1965, nos termos que seguem:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão".

Em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta, VOTO POR DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir do lançamento o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no exercício de 1998, ano-calendário de 1997.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2005.


JOSÉ OLESKOVICZ