



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.001392/2006-72
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.802 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de junho de 2020
Recorrente CARLOS AUGUSTO DE ALMEIDA RAMOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO APD. FATO GERADOR ANUAL.

Rendimentos apurados a partir de Acréscimo Patrimonial a Descoberto são classificados como rendimentos tributáveis e, neste sentido, sujeitam-se à declaração de ajuste anual, possuindo fato gerador complexivo que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

Relatório

Trata-se de lançamento por meio do qual é exigido Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF decorrente, entre outras imputações, da omissão de rendimentos caracterizada pela

variação patrimonial a descoberto, onde se verificou excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados.

Após o trâmite processual a 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, entretanto manteve a decisão da DRJ que afastou a preliminar de decadência, concluindo que o fato gerador do imposto de renda exigido a partir da caracterização de acréscimo patrimonial a descoberto é complexo e se concretiza em 31 de dezembro. O acórdão 2101-00.480 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

IRPF - DECADÊNCIA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário expira após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Devem ser apurados em base mensal e tributados anualmente, razão pela qual o fato gerador se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito tributário é atingido pela decadência após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN).

FORMA DE APURAÇÃO - TRIBUTAÇÃO MENSAL.

A partir do ano-calendário 1989, o acréscimo patrimonial não justificado deve ser apurado mensalmente, confrontando-se os rendimentos do respectivo mês, com transporte para os períodos seguintes dos saldos positivos de recurso, conforme determina o artigo 2º da Lei nº 7.713, 1988.

PROVAS.

Não tendo o contribuinte logrado comprovar integralmente a origem dos recursos capazes de justificar o acréscimo patrimonial, através de rendimentos tributáveis, isentos ou tributáveis exclusivamente na fonte, é de se manter o lançamento de ofício.

Acórdão de embargos de declaração de nº 2402-005.911 prolatado em 05 de julho de 2017, sem efeitos infringentes, apenas para fazer constar o teor do voto vencedor no acórdão nº 2101-00.480 e o qual implicou, já no primeiro lançamento, a exclusão de parte dos valores exigidos.

Intimado dos acórdãos, o contribuinte apresenta recurso especial, o qual foi parcialmente admitido. Com base no acórdão paradigma nº 102-45.906 (único aceito pelo exame de admissibilidade), defende o recorrente que o fato gerador do IRPF no caso é mensal: “o fato gerador do lançamento em tela, em sendo possível, ocorreria na data do suposto acréscimo patrimonial a descoberto, ou seja, no último dia do mês em que foi alegado o acréscimo.”

Contrarrazões da Fazenda Nacional pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

O recurso preenche os pressupostos para sua admissibilidade, razão pela qual, ratificando o despacho de fls. 1557/1565, passo a analisar a parte conhecida.

Conforme exposto, devolve-se a este Colegiado a discussão acerca da data da ocorrência do fato gerado do Imposto de Renda Pessoa Física nos casos em que restar caracterizada omissão de rendimentos em razão da caracterização de acréscimo patrimonial a descoberto – APD.

Referida matéria não é nova neste tribunal e nossa jurisprudência já se sedimentou no sentido de ser tal fato gerador complexo, assim embora a apuração para fins de caracterização do APD seja mensal, considerando tratar-se de exigência que somente será efetivada a partir do ajuste anual, é pacífico o entendimento de o fato gerador ocorrer no dia 31 de dezembro do referido ano-calendário, nos exatos termos em que ocorre com a omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários com origem não comprovada.

Para ilustrar, cito entendimento da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que analisando a exigência de APD sobre outro enfoque, assim esclarece sobre o fato gerador do IRPF.

Acórdão nº 9202-004.274

A Legislação Tributária estabeleceu hipótese *iuris tantum* de omissão de rendimentos sempre que o acréscimo patrimonial declarado for superior à soma dos rendimentos líquidos. O Acréscimo Patrimonial a Descoberto – APD decorre, pois, de presunção lógica no sentido de que, se o patrimônio do Contribuinte aumentou em montante além dos rendimentos declarados ao Fisco, esse aumento decorreu, necessariamente, de rendimentos omitidos pelo Obrigado em sua Declaração de Ajuste Anual DAA.

Registre-se que outra não é a razão de ser da Declaração de Bens e Direitos integrante da DAA que não o controle, pelo Fisco, da situação patrimonial do Contribuinte Pessoa Física.

É certo que, em muitos casos, a parcela do acréscimo patrimonial a descoberto é apenas aparente, eis que, em regra, decorrem de erros de preenchimento da Declaração de rendimentos ou da Declaração de Bens e Direitos integrantes da DAA, competindo ao Contribuinte a retificação da Declaração, no caso de erro de preenchimento da DAA, ou a comprovação da origem do patrimônio não declarado, mediante documentos hábeis e idôneos.

...

Ora, tratando-se como de fato se trata de lançamento de ofício decorrente de Acréscimo Patrimonial a Descoberto APD, avulta que tal patrimônio tributável somente passa a ser do conhecimento da Administração Tributária quando da entrega pelo Contribuinte ao Fisco da competente Declaração de Ajuste Anual, ocasião em que a totalidade dos rendimentos auferidos pelo Obrigado são informados e se terão, então, calculados tanto a base de cálculo do tributo quanto o montante devido a título de Imposto de Renda. Tal situação decorre da circunstância de o fato gerador do Imposto de Renda da pessoa física qualificar-se como espécie de fato gerador complexo, apurado no ajuste anual, assim considerado aquele cujo aspecto material se completa após o transcurso de um determinado lapso de tempo, conglobando um conjunto de fatos jurídicos tributários e circunstâncias materiais que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível.

Nesse contexto, a matéria tributável informada na DAA abrange toda a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida pelas pessoas físicas em determinado ciclo, o qual se completa no último dia do ano civil, considerando-se nascida a obrigação tributária no dia imediatamente seguinte, 1º de janeiro.

Nada obstante, por uma questão de política tributária, o fato jurídico tributário somente se considera consumado por ocasião da entrega da Declaração de Ajuste Anual, ainda que compreenda somente os rendimentos recebidos no ano-calendário findo em 31 de dezembro e que o imposto seja devido à medida que os rendimentos forem percebidos e que as despesas tenham sido pagas no ano correspondente.

Não por outra razão, o lançamento e/ou qualquer outro pronunciamento por parte da Fazenda Pública só poderão ocorrer após a data em que se instaure a possibilidade jurídica de assim se proceder, ou seja, após a efetiva entrega da Declaração de Ajuste Anual ou após o prazo limite estipulado para a sua entrega. Somente após esse prazo é que se tem como verificado o descumprimento da obrigação tributária principal, pressuposto jurídico para a lavratura do lançamento de ofício.

Escapa, portanto, à lógica da estrutura jurídica montada pela Legislação Tributária a possibilidade de se exigir do Contribuinte o tributo supostamente devido antes da sua manifestação, via Declaração de Ajuste Anual, oferecendo à tributação toda a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida no transcorrer do ano-calendário e oportunizando-lhe a dedução de eventuais despesas, bem como o gozo das isenções cabíveis.

Observamos que o entendimento acima reflete exatamente a regra construída a partir da interpretação conjunta dos artigos 55, inciso XIII, 83 e 85 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, regulamento vigente quando da ocorrência dos fatos geradores:

Seção V

Outros Rendimentos

Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

...

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;

...

Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.

...

TÍTULO VII

CÁLCULO DO SALDO DO IMPOSTO

Art. 85. Sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 2º, 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 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º).

Assim, o acréscimo patrimonial é apurado mensalmente, mas é tributado apenas na declaração anual de ajuste, em conjunto com os demais rendimentos, ou seja, trata-se de fato gerador que só se aperfeiçoa em 31 de dezembro do ano-calendário.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri