



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13127.000149/2001-01
Recurso nº : 102-128571
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : LÍRIO PEDRO POTRICH
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 14 de junho de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

IRPF – MODALIDADE DE LANÇAMENTO – Com o advento do Decreto-lei nº 1968, de 1982, que estabelece o pagamento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa, a construção jurisprudencial é no sentido de que o lançamento do imposto de renda pessoa física é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), salvo quando ato legal ou administrativo específico definir outra modalidade, a exemplo do ocorrido no exercício de 1993, quando em face do disposto no art. 3º da Portaria MF nº 43, de 1993, o lançamento foi por declaração.

DECADÊNCIA – A contagem do prazo decadencial para fins de lançamento do Imposto de Renda Pessoa Física deve ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, quando o lançamento obedecer à modalidade por homologação, ou no primeiro dia do exercício seguinte (art. 173, I, do CTN), nos casos de lançamento por declaração.

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FLUXO FINANCEIRO. SOBRAS DE RECURSOS. Na apuração de eventuais omissões de rendimentos em aplicações de recursos superiores aos disponíveis o Fluxo financeiro é elaborado mensalmente sendo que as sobras apuradas são transferidas ao mês seguinte, dentro do mesmo ano-calendário, não cabendo a transferência das sobras verificadas em dezembro para janeiro em face do princípio da verdade material cuja prova oferecida pelo contribuinte, mediante a entrega da Declaração de Ajuste Anual, tem preferência.

Recurso conhecido e provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para:
1) afastar a decadência declarada e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para exame do mérito do lançamento em relação ao ano-calendário de

Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

1992 e aos meses de janeiro a maio de 1993 e 2) não admitir a transferência de saldos positivos apurados no fluxo de caixa de um ano para outro. Vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Cândido Rodrigues Neuber, Wilfrido Augusto Marques e Dorival Padovan que admitiam essa transferência.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 AGO 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO DE FREITAS DUTRA, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

Recurso nº : 102-126.939
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Sujeito Passivo : LÍRIO PEDRO POTRICH

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por meio do Procurador habilitado junto ao Conselho de Contribuintes, com fulcro no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16.03.98, apresenta Recurso Especial contra a decisão objeto do Acórdão nº 102-45.616, prolatado em 21.08.2002 (fls. 4.355/4385, vol. 15), por maioria de votos, no que concerne ao acolhimento da preliminar de decadência em relação ao ano-calendário de 1992 e de janeiro a maio de 1993 (voto vencedor) e no cálculo de acréscimo patrimonial considerar, como disponibilidades nos meses de janeiro de 1993 e janeiro e setembro de 1994 os valores que indica.

Conforme relatado pelo Conselheiro *a quo* em decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Brasília foi mantido em parte o lançamento decorrente de infrações à legislação tributária dos exercícios de 1993 a 1995. Referido lançamento foi realizado, primeiramente, por acréscimos patrimonial a descoberto nos anos-calendário de 1992 a 1994, e glosa de deduções de despesas médicas, com ciência do sujeito passivo em 07.5.1998 (fl. 3.320, vol. 12). Depois, em face de diligência determinada pelo órgão julgador, foi lavrado, com ciência em 12.03.99, o auto de infração referente à omissão de rendimentos da atividade rural nos exercícios de 1994 e 1995 (fls. 4.136/4.154, vol. 15). O julgado está ementado, nos seguintes termos:

IRPF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - AUTOS DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIO E COMPLEMENTAR - NULIDADE NÃO OCORRIDA - Mesmo em dúvida sobre a existência de um ou mais processos ou sobre a natureza dos autos de infração, o Recorrente acautelou-se e defendeu-se amplamente das acusações formuladas. Não há lugar para decretação de nulidade por preterição de direito de defesa (Decreto n 70.235/72, art. 59, II).

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO FACE A RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL - POSSIBILIDADE - Para escapar a lançamento efetuado com base nas normas genéricas dos art. 1, 2, 3 e 8 da Lei nº 7.713/88 e beneficiar-se das normas específicas e

mais favorecidas da tributação da atividade rural, contempladas, à época dos fatos geradores deste processo, na Lei n 8.023/90, com as alterações da Lei n 8.383/91, faz-se mister que, sem sombra de dúvida, todos os rendimentos do contribuinte decorram exclusivamente da atividade rural e tal exclusividade não se encontra, na espécie.

RECEITA DE FRETES - APROPRIAÇÃO COMO DISPONIBILIDADE - *Será considerado, para efeito de justificar acréscimo patrimonial, somente o valor correspondente à parcela sobre a qual houver incidido o imposto (Lei nº 8.134, de 1990, art. 20).*

SALDO POSITIVO AO FINAL DO ANO CALENDÁRIO - *O saldo positivo apurado ao final do ano-calendário, em demonstrativos de variação patrimonial a descoberto, deve ser, em princípio, transferido para o mês de janeiro do ano-calendário subsequente. O consumo anterior do respectivo montante não pode ser simplesmente presumido, devendo ser provado de forma inequívoca.*

SALDO POSITIVO AO FINAL DE ANO CALENDÁRIO NÃO ABRANGIDO NO LANÇAMENTO - *Homologado o lançamento, consolidam-se e se tornam imutáveis os dados lançados na declaração de ajuste, sendo defeso, uma vez transcorrido o prazo legal, tanto ao fisco revisá-la, como ao contribuinte retificá-la ou, como quer o Recorrente, produzir prova em sentido contrário a seu conteúdo, para efeito de apropriar, como disponibilidades, valores dela ausentes.*

INCLUSÃO COMO DISPONIBILIDADE DE VALORES DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS E RESGATE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS - IMPOSSIBILIDADE - INDIVISIBILIDADE DA PROVA DOCUMENTAL - *O documento particular, admitido expressamente ou tacitamente, é indivisível, sendo defeso à parte, que pretende utilizar-se dele, aceitar os fatos que lhe são favoráveis e recusar os que são contrários ao seu interesse, salvo se provar que estes se não verificaram (CPC, art. 373, parágrafo único). Se os documentos apresentados consignam quantias que possam ser aproveitadas, não só como disponibilidades, mas também como dispêndios ou receitas omitidas, não se pode admiti-los para efeito de utilizar apenas o conteúdo favorável ao Recorrente.*

EMENTA RELATOR DESIGNADO - IRPF - EX.: 1993 - DECADÊNCIA NÃO OCORRIDA - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - *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. Não tendo havido a homologação expressa, o crédito tributário tornou-se definitivamente extinto após cinco anos da ocorrência do fato gerador (Art. 150, § 4º do CTN).*

Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

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. A declaração de ajuste anual das pessoas físicas constitui-se em simples instrumento de acerto de contas a fim de apurar eventuais saldos de imposto a pagar e/ou a restituir e não se presta e nem pode ser utilizada como base para o lançamento e a constituição do crédito tributário pelo regime de declaração conforme preconizado no art. 147 do C.T.N. e, nem mesmo, para a contagem do período decadencial.

O representante da Fazenda Nacional recorre quanto ao acolhimento majoritário da preliminar de decadência porque estariam subjugadas e afrontadas as disposições do art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, que transcritas e interpretadas, afirma ser "o dia do começo do prazo para restituição na hipótese de que trata estes autos a data da extinção do crédito tributário, independentemente da posterior ciência do contribuinte através de quaisquer atos normativos...". Pede, por fim, o provimento do recurso para afastar a decadência.

Quanto à autorização feita pelo acórdão para a transferência de saldos apurados pela fiscalização para o ano seguinte, relativos a acréscimo patrimonial a descoberto, o recorrente assevera que a decisão recorrida afronta o art. 2º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que transcreve, destaca parte, e interpreta.

Neste sentido, o regime jurídico-tributário do IRPF dúplice, eis que combina elementos de bases correntes (cobrança mensal) com um ajuste de periodicidade anual. Assim, durante os meses do ano o contribuinte apura os rendimentos, calcula e recolhe o imposto, situação que não supre a obrigatoriedade de apresentar a declaração relativa ao ano findo em 31 de dezembro.

Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

A partir de 1º de janeiro começa outro exercício, outra história tributária, que para utilizar recursos de um exercício para o outro é preciso que o contribuinte mostre, declare, ostente isto para a Administração Tributária por meio de sua declaração de ajuste, pois do contrário, a presunção é a de que as disponibilidades foram usadas até 31 de dezembro.

Mediante o Despacho do Presidente nº 102-037/03 (fl. 4.401), o titular da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes admitiu o Recurso Especial (do Procurador) determinou a ida dos autos à repartição de origem para colher a ciência do interessado, e, querendo, apresentar de recurso especial da parte desfavorável e as contra-razões ao recurso da Fazenda.

Intimado, o contribuinte Lírio Pedro Potrich comparece aos autos para em contra-razões afirmar que a Fazenda Nacional não demonstrou onde residiria a alegada ofensa ao art. 168, I, do CTN, que trata de restituição e não de decadência. Complementando, o IRPF é tributo sujeito ao lançamento por homologação, pelo que para efeito da decadência deve ser aplicado o art. 150, § 4º do CTN nos exatos termos lançados no acórdão recorrido.

Também, quanto ao acréscimo patrimonial o sujeito passivo considera que a decisão recorrida ateve-se ao entendimento que permite serem as disponibilidades financeiras de um mês aproveitadas no mês subsequente inclusive de dezembro para janeiro, como proferido nos Ac. 102-45.617, e Ac. 106-11.640.

É o relatório.



Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

VOTO

Conselheiro JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional apresentado em 31.03.2003 deve ser conhecido por observar as disposições do art. 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, verificando-se que o Senhor Procurador da Fazenda Nacional teve vista oficial do teor do Acórdão 102-616, recorrido, em 18.03.2002 (fl. 4.386).

São duas as matérias a ser examinadas nesta esfera administrativa de julgamento: a decadência do direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário quanto a fatos geradores do IRPF ocorridos no ano-calendário de 1992 e de janeiro a maio de 1993; e a possibilidade legal de transferir saldos apurados em demonstrativo de acréscimos patrimonial a descoberto de dezembro de 1992 e 1993 para janeiro dos anos-calendário de 1993 e 1994, respectivamente.

Decadência, lançamento por declaração

Acerca da decadência, embora o representante da Fazenda Nacional indique o art. 168, inciso I, do CTN, como contrariado no julgamento recorrido, em sua argumentação jurídica deixa claro que pretende ver afastada a aplicação do instituto decadencial, como expressamente requer ao final da peça recursal.

Neste caso, cabe ao julgador, conhecendo o fato, buscar no ordenamento a norma legal, por aplicável, subsidiariamente, as disposições do Código de Processo Civil, *verbis*:

Art. 282. A petição inicial indicará:

...

III – o fato e os fundamentos jurídicos do pedido.

A doutrina de Moacyr Amaral dos Santos, *in* Primeiras linhas de direito processual civil, 2. v. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 134, em análise ao dispositivo do CPC, ensina, *ipsis verbis*:



Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

Fundamento jurídico do pedido não é a norma de direito em que este se apoia. A norma jurídica em que se tutela a pretensão poderá e mesmo convirá seja indicada. Mas não se impõe ao autor a indicação. A exposição dos fatos é suficiente para deles o juiz extrair o direito aplicável: da mihi factum, dabo tibi ius; iura novit curia.

A jurisprudência judicial construída, a este respeito, é no seguinte sentido:

Dados os fatos da causa, ao juiz cabe dizer o direito; e não implica julgamento 'extra petita' indicar o julgador, ao acolher o pedido, fundamento legal diverso do mencionado na inicial (STJ, Ag. 8.016-MG, 9.4.91, DJU 27.5.91).

Não se verifica alteração da causa de pedir quando se atribui ao fato ou ao conjunto de fatos qualificação jurídica diversa da originalmente atribuída. Incumbido o juiz a subsunção do fato à norma, ou seja, a categorização jurídica do fato, incorre modificação da 'causa petendi' se há compatibilidade do fato descrito com a nova qualificação jurídica ou com novo enunciado legal. (STJ – Resp 2.403 – RS, julgado em 28.8.90, DJU 24.9.90).

Portanto, é legal e jurídico admitir o recurso quanto à matéria decadência.

Neste aspecto, o lançamento relativo a Acréscimo Patrimonial a Descoberto dos anos-calendário de 1992 a 1994, configura-se em 07.05.98, data em que o contribuinte toma ciência do Auto de Infração.

O conselheiro redator do voto vencedor, em face da Lei nº 7.713, de 1988 e legislação superveniente, defendeu a tese do imposto de renda pessoa física corresponder à modalidade de lançamento por homologação de que trata o art. 150 do Código Tributário Nacional, fazendo-se mensalmente.

Quanto a ser por homologação o lançamento do imposto de renda pessoa física é verdade que este tem sido o entendimento das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, como desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Contudo, estar-se tratando do exercício atípico de 1993, isto é, de um exercício em que o lançamento foi por declaração de conformidade com o disposto no art. 3º da Portaria MF nº 43, de 21.01.1993, transcrito, a seguir:

Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

...

Art. 3.º Autorizar que a primeira quota ou quota única do imposto, calculado com base na declaração da pessoa física, seja paga até o último dia útil do mês subsequente àquele em que o contribuinte receber a Notificação de Lançamento expedida pela Secretaria da Receita Federal.

O prazo final para a apresentação da Declaração de Ajuste, naquele exercício, foi estabelecido conforme a Portaria MF nº 264, de 14.06.1993, como a seguir indicado:

Art. 1º Prorrogar para 21 de junho de 1993 o prazo para a entrega da Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, no exercício financeiro de 1993, ano-calendário de 1992.

Acerca deste aspecto, cabe destacar excerto da decisão monocrática, *verbis*:

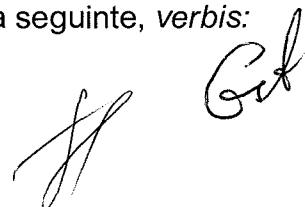
...

15. No exercício de 1993 não ocorreu a denominada autonotificação à data da entrega da declaração. O contribuinte somente foi considerado notificado após o processamento de sua declaração, quando do recebimento da notificação de lançamento por via postal (art. 23, § 2º, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972). Dessa forma, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se deu na data da notificação do lançamento primitivo.

16. A declaração anual de ajuste para o exercício de 1993 teve seu prazo máximo de entrega fixado para 21.06.93, tendo sido esta a data efetiva da entrega da declaração do impugnante, conforme registrado à fl. 07. A notificação de lançamento encaminhada por via postal ao contribuinte, após o processamento da declaração, não consta do processo. Ora, mesmo considerando que o contribuinte tenha sido notificado no dia seguinte ao da entrega da declaração, ainda assim, o lançamento, efetivado em 07.05.98, foi concretizado dentro do quinquênio legal.

Como visto, a decisão tomada pelo órgão julgador de primeira instância está correto. Neste exercício de 1993, não cabe aplicar a jurisprudência administrativa a respeito do lançamento por homologação de que trata o art. 150, *caput*, do CTN.

Sendo o lançamento por declaração, é de aplicar-se o dispositivo do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, cuja redação é a seguinte, *verbis*:



Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Como relatado, o lançamento foi regularmente notificado em 07.05.1998, portanto, durante o prazo dos cinco anos em que o Fisco podia realizar o lançamento. Logo, conclui-se, não ter ocorrido a decadência quanto ao exercício de 1993, ano-calendário de 1992.

Decadência, fato gerador mensal, lançamento por homologação

Já quanto a ocorrência mensal do fato gerador do IRPF, o entendimento defendido pelo Conselheiro redator não encontra respaldo desta Turma de Julgamento que reconhece o fato gerador anual, concluso em 31 de dezembro de cada ano-calendário, indubitavelmente, quando em lançamento decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto, exatamente porque o contribuinte não antecipa a arrecadação do tributo devido mensalmente durante o ano calendário.

O representante da Fazenda Nacional defendendo a tese de sistema dúplice do IRPF (mensal e anual) tem como certo que o julgado afronta o art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, cujo teor é o seguinte, *verbis*:

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.

Para análise do acima alegado há que se observar, ainda, os dispositivos legais a seguir, *verbis*:

Lei nº 7.713, de 1988:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Lei nº 8.134, de 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.



Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

...

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas (...).

Da exegese dos dispositivos é de observar que 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. É sabido que o Fisco pretendia, com esta medida, abolir a declaração anual. Contudo, tal intento não chegou a ser implementado, mesmo porque fatores como despesa médica, dedução com dependente, educação etc., além de outros rendimentos, reconhecidamente, influenciam no resultado final do período, quando, aí sim, é possível apurar o *quantum* devido pelo contribuinte a título de imposto de renda, oportunidade em que são deduzidas as importâncias antecipadas mensalmente.

Assim, embora devido mensalmente, quando o sujeito passivo deve apurar e recolher o imposto de renda, o seu fato gerador continua sendo anual, concluindo-se em 31 de dezembro do ano-calendário, ensejando a elaboração e apresentação da Declaração de Ajuste Anual, nos termos definidos nos artigos 9º e 11 da Lei nº 8.134, de 1990.

É nessa oportunidade que o fato gerador do imposto de renda estará concluído. Por ser do tipo complexivo, segundo a classificação doutrinária, o fato gerador do imposto de renda pessoa física resta inteiro, concluso, no último dia do ano. Só então o contribuinte, em face de sua situação específica, pode realizar os ajustes considerando os rendimentos auferidos, as despesas realizadas (dedutíveis), as deduções legais por dependentes e outras, as antecipações feitas, e assim realizar a Declaração de Ajuste Anual a ser submetida à homologação da Fazenda Federal.

A jurisprudência assentada reconhece o fato gerador anual, concluso em 31 de dezembro de cada ano-calendário, a exemplo do Acórdão nº CSRF/01-04.724, de 14 de outubro de 2003, ementa nos termos seguintes, *verbis*:

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Com o advento da Lei nº. 7.713, de 1988, o acréscimo patrimonial há de ser



Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

apurado mensalmente, incidindo o imposto apenas na declaração de ajuste anual.

DECADÊNCIA – Quando o rendimento da pessoa física sujeita-se tão-somente ao regime de tributação na declaração de ajuste anual e independente de exame prévio da autoridade administrativa, o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contado do fato gerador, que ocorre em 31 de dezembro, tendo o fisco cinco anos, a partir dessa data, para efetuar o lançamento.

No caso presente, ressalvada a situação específica do ano-calendário de 1992, lançamento por declaração, não atingido pela decadência como já esclarecido, nos meses de janeiro a maio do ano-calendário de 1993, exercício 1994, o fato gerador completou-se em 31.12.1993, por conseguinte, em 07.5.98, quando o contribuindo foi notificado do lançamento, estava plenamente vigente o direito de a Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário.

Transferência de saldos de recursos

No recurso apresentado pelo representante da Fazenda Nacional, em face do exercício financeiro encerrar-se em 31 de dezembro, quando é exigida a apresentação de Declaração de Ajuste Anual a refletir a condição patrimonial do contribuinte, somente os bens e direitos declarados podem ser considerados no exercício seguinte. Assim, não seria possível a transferência de saldos apurados em Demonstrativo do Fluxos Financeiros com vistas a identificação de omissão de rendimentos por acréscimo patrimonial a descoberto do mês de dezembro para janeiro do exercício seguinte.

Nas contra-razões, o sujeito passivo considera ser possível a transferência conforme o Acórdão recorrido, por construção jurisprudencial, pelo que transcreve as ementas dos acórdãos a seguir:

Ac. 102-45.617, Recurso 178.702:

SALDO POSITIVO AO FINAL DO ANO CALENDÁRIO - O saldo positivo apurado ao final do ano-calendário, em demonstrativos de variação patrimonial a descoberto, deve ser, em princípio, transferido para o mês de janeiro do ano-calendário subsequente. O consumo



Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

anterior do respectivo montante não pode ser simplesmente presumido, devendo ser provado de forma inequívoca.

Ac. 106-11.640, Recurso 015598:

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - Na apuração do acréscimo patrimonial a descoberto devem ser aceitas as sobras de rendimentos verificados no mês de dezembro do ano-base como recurso do mês de janeiro do ano seguinte, tendo em vista não existir previsão legal que vede esse procedimento.

Conforme supra mencionado, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.713, de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas é devido mensalmente incidindo sobre os rendimentos, incluso o acréscimo patrimonial não correspondentes aos rendimentos declarados, como determina o art. 3º, § 1º, da lei supra, *verbis*:

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.***

Como sabido, a apuração do acréscimo patrimonial não coberto pelos rendimentos declarados e/ou comprovados é apurado em demonstrativo da Evolução mensal – Fluxo financeiro, onde são confrontados todos recursos disponíveis e as aplicações realizadas, chegando-se, por presunção legal, a omissão de rendimentos quando estas são maiores que as disponibilidades.

Estando o contribuinte obrigado a apresentação da Declaração de rendimentos, como parte integrante desta, deve entregar “relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis, que no País ou no exterior, constituíam separadamente seu patrimônio e de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-base” (Lei nº 4.069/62, art. 51).

Não estando declarados nem devidamente comprovados os recursos não se prestam para suportar as despesas realizadas durante o período. Por sua vez, a declaração prestada pelo contribuinte tem precedência e prevalência sobre os elementos apurados pela fiscalização. Assim, se em 31 de dezembro o



Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

contribuinte não informa possuir recursos disponíveis é de se concluir ser essa a verdade real.

É da atribuição da autoridade fiscal 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, de 1962, art. 51, § 1º), com realce nos casos de análise dos elementos constantes da Declaração de Ajuste Anual.

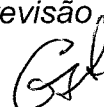
Nesta oportunidade, o contribuinte, que deveria estar com toda a documentação que embasou a declaração de ajuste à disposição do Fisco, apresenta a documentação fiscal e mesmo outras que, revestidas de formalidades legais, possam infirmar alegações que a fiscalização tenha levantado.

Em pesquisa à página do Primeiro Conselho de Contribuintes na Internet o entendimento majoritário é pela impossibilidade de transferência, conforme as ementas a seguir:

LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO -SOBRAS DE RECURSOS. As sobras de recursos apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizadas pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-base. (Ac. 104-19.111, de 04.12.2002; 104-18.852, de 09.07.2002; 104-18.641, de 19.03.2002; 104-18.632 de 19.03.2002).

IRPF - LEVANTAMENTO PATRIMONIAL - FLUXO FINANCEIRO - SOBRAS DE RECURSOS - As sobras de recursos apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida, desde que seja dentro do mesmo ano-base. Tendo o contribuinte juntado aos autos, por ocasião do recurso, documentos que em sintonia com outros já constantes do processo comprovam recursos não considerados no julgamento singular, reduz-se a exigência. (Acórdão 104-18053, de 19.06.2001).

ABRANGÊNCIA DA APURAÇÃO - Tributam-se, mensalmente, os acréscimos patrimoniais a descoberto que evidenciam renda auferida e não declarada, desde que o levantamento tenha, comprovadamente, abrangido todos os acréscimos e decréscimos no patrimônio do contribuinte e não apenas depósitos em bancos. As sobras de recursos apuradas em um determinado mês devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal



Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

para que sejam consideradas renda consumida, porém eventual sobra constatada ao final de dezembro do ano calendário não pode ser considerada no cálculo de janeiro do ano seguinte caso não tenha constado de declaração de ajuste relativa ao ano calendário findo. Recurso negado. (Ac. 102-44.290, de 06.06.2000)

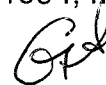
APURAÇÃO MENSAL - SOBRAS DE RECURSOS - No cálculo do acréscimo patrimonial, as sobras de recursos, detectadas dentro do ano calendário, devem ser automaticamente transpostas mês a mês, no "fluxo de caixa", até o mês de dezembro. No ano-calendário subsequente, somente podem ser utilizadas as sobras de recursos constantes na declaração de bens e rendimentos, tempestivamente apresentada. Recurso negado. (Ac. 104-18.317, de 19.09.2001)

SOBRAS DE RECURSOS - As sobras de recursos apuradas em levantamentos patrimoniais mensais realizados pela fiscalização de janeiro a novembro, devem ser transferidas para o mês seguinte, pela inexistência de previsão legal para se considerar como renda consumida. O excesso de recurso em dezembro, mesmo que decorrente de levantamento patrimonial realizado pela fiscalização, somente poderá ser considerado em janeiro do ano seguinte se declarado e comprovado. Recurso parcialmente provido. (Ac. 102-42.341, de 12.11.1997)

SOBRAS DE RECURSOS - No cálculo do acréscimo patrimonial, as sobras de recursos detectadas dentro do ano calendário, devem ser automaticamente transpostas mês a mês, através do "fluxo de caixa", até o mês de dezembro. No ano-calendário subsequente, somente poderão ser utilizadas as sobras de recursos constantes na Declaração de Bens e Direitos. (Ac. 104-18.591, de 24.01.2002)

Referidos julgados, reitera-se, decorrem do fato de caber a autoridade fiscal, diante de despesas realizadas pelo contribuinte, presumir, ao amparo da lei e da lógica matemática, que o contribuinte auferiu rendimentos para custear tais aplicações. Contudo, falta-lhe previsão legal para atribuir ao contribuinte valores que não foram declarados na oportunidade adequada. A declaração do contribuinte torna-se preponderante ao levantamento realizado pelo fisco. Os saldos de recursos apurados em dezembro em Fluxo Financeiro, sendo incompatíveis com o declarado pelo contribuinte, em sua Declaração de Ajuste anual, devem ser abandonados para efeitos tributários.

De todo o exposto, deve-se DAR provimento parcial ao Recurso Especial para reformar o Acórdão nº 102-45.616, para afastar a decadência do direito de lançar da Fazenda Nacional relativa aos exercícios de 1993 e 1994, meses



Processo nº : 13127.000149/2001-01
Acórdão nº : CSRF/01-04.963

de janeiro a maio de 1994, retornando os autos para exame de mérito pela Câmara recorrida, bem como para que os recursos apurados de Demonstrativo de Fluxo Financeiro, no mês de dezembro de 1992, na importância de Cr\$45.300.463,61, e em dezembro de 1993, no valor de Cr\$5.832.530,55, não sejam transferidos para janeiro de 1993 e janeiro de 1994, respectivamente, permanecendo, como disponibilidade em setembro de 1994, a importância de Cr\$64.864,80, decorrente do julgado precedente.

Sala das Sessões – DF, em 14 de junho de 2004


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA

