



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

Processo nº 13808.000004/99-76
Recurso nº 161.339 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 1994 a 1998
Acórdão nº 106-17.199
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrente JOVELINO MARQUES DE ANDRADE
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO (SP) II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996

DECADÊNCIA. RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL.

O direito de a Fazenda lançar o Imposto de Renda Pessoa Física devido no ajuste anual decai após cinco anos contados da data de ocorrência do fato gerador que se perfaz em 31 de dezembro de cada ano, desde que não seja constada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. APURAÇÃO MENSAL.

A partir do ano-calendário 1989, a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto passou a ser determinada confrontando-se, mensalmente, as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos, sendo inadmissível o cômputo anual.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOVELINO MARQUES DE ANDRADE.

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

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Presidente

Maria Lúcia Blojá
MARIA LÚCIA MONIZ DE ARAGÃO CALOMINO ASTORGA
Relatora

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2009

Participaram, do julgamento, os Conselheiros: Giovanni Christian Nunes Campos, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Sérgio Galvão Ferreira Garcia (suplente convocado), Carlos Nogueira Nicácio (suplente convocado), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente da Câmara) e Ana Maria Ribeiro dos Reis (Presidente da Câmara). Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Janaina Mesquita Lourenço de Souza.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 133 a 136, integrado pelos demonstrativos de fls. 124 a 132, pelo qual se exige a importância de R\$69.071,55, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, anos-calendário 1993, 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998, acrescida de multa de ofício 75% e juros de mora.

I. Da Ação Fiscal

Em consulta à Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 134 a 136 e ao Termo de Verificação de fls. 110 a 123, verifica-se que foram apuradas as seguintes infrações:

- a) Acréscimo patrimonial a descoberto e/ou sinais exteriores de riqueza, nos anos-calendário 1993, 1994, 1995 e 1996;
- b) Omissão de ganho de capital, nos anos-calendário 1997 e 1998.

II. Da Impugnação

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresentou, a impugnação de fls. 139 a 141, cujo resumo se extraí da decisão recorrida (fl. 149 e 150):

Em 19/03/1999, foi protocolizada a impugnação de fls. 139/141, subscrita pelo procurador, alegando o que se segue:

- que por um lamentável lapso cometido na elaboração de sua última Declaração apresentada, referente ao exercício de 1993, ano-calendário de 1992, não fez constar as alienações de dois imóveis realizadas em outubro de 1991, pelos valores de 100.492,41 UFIR, equivalente a CR\$60.000.000,00(sessenta milhões de cruzeiros) e 200.984,82 UFIR, equivalentes a CR\$120.000.000,00(cento e vinte milhões de cruzeiros);

- os valores decorrentes da venda desses dois imóveis não foram consignados por engano na elaboração da última declaração apresentada, permanecendo em seu poder para, posteriormente, serem utilizados na aquisição dos seguintes bens:

WJ

- apartamento adquirido em 17/11/1994, no Condomínio Vianna do Castelo (Guarujá), por 54.449,28 UFIR. Imóvel vendido em 22/08/1997 por R\$51.000,00;
- apartamento adquirido em 27/04/1995, no Edifício Moema Top Life, Indianópolis, São Paulo, por R\$45.000,00, conforme certidão fornecida pelo 29º Cartório de Notas da Capital. Vendido em 24/02/1997 por R\$50.250,00;
- automóvel BMW 325I, ano 1993, adquirido em 1993 por 97.196,35 UFIR, em nome do filho Ailton Schiavetto Marques. Sofreu sinistro-capotamento, ocasionando perda total e vendido como sucata;
- automóvel Mercedes Benz E-320, ano 1996, adquirido em 14/06/1996, pelo valor de R\$113.376,80. Licenciado em nome da filha Ailim Schiavetto Marques. Veículo furtado, propiciando o recebimento de indenização de R\$115.000,00;
- automóvel Mercedes Benz, ano 1980, adquirido em 1997 por R\$10.350,00. Trombado e vendido como sucata por R\$4.000,00.
- o contribuinte errou não declarando que tais valores foram mantidos em seu poder, valores esses que foram utilizados tanto na compra e venda dos bens retromencionados, bem como de todos os outros bens havidos, inclusive com despesas para a sua manutenção e de sua família, sendo que outros bens, porventura adquiridos, foram da mesma maneira cobertos por esses valores mencionados;
- basta uma análise mais profunda para se concluir que não houve dolo ou má fé por parte do declarante, mas apenas um lapso perfeitamente compreensível e aceitável.

Por fim, afirma que já está sendo penitenciado ao tomar as necessárias providências para regularizar sua situação perante o Fisco, apresentando as 5 (cinco) últimas declarações que lhe foram solicitadas, esperando que sejam acolhidas as razões apresentadas.

III. Do Julgamento de 1^a Instância

Apreciando a impugnação do contribuinte, a 4^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II (SP), manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 07.044 (fls. 146 a 153), de 29/07/2004, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996, 1997

Ementa: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO/SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA.

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. Valores de dinheiro em espécie não declarados tempestivamente não podem ser aceitos para acobertar acréscimos patrimoniais, salvo prova incontestável de sua existência.


3

Conforme consignado na decisão *a quo*, a impugnação é parcial, visto que o contribuinte não se insurgiu contra a tributação relativa ao ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos (fl. 151).

IV. Do Recurso

Cientificado do Acórdão de primeira instância, em 27/06/2007 (vide AR no 154 verso), o contribuinte apresentou, em 06/07/2007, tempestivamente, o recurso de fls. 158 a 160, alegando, em síntese, que:

1. Por equívoco, deixou de apontar em sua declaração de imposto de renda os recursos originários de vendas de imóveis descritos em sua impugnação, os quais são suficientes para justificar os valores levantados pela fiscalização.
2. É impensável que a gama de recursos obtida com a venda dos imóveis fosse gasta num único exercício, esgotando-se toda a disponibilidade existente, o que feriria o bom senso e distorce a realidade ocorrida.
3. A prova da existência de recursos em moeda corrente é de fato difícil, pois não dispõe o recorrente de um recibo que ateste este fato, porém não se pode desconhecer que diversas pessoas mantêm em suas casas recursos em moeda corrente.

V. Da Distribuição

Processo que compôs o Lote nº 02, sorteado e distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 10/09/2008, veio numerado até à fl. 172 (última).

Voto

Conselheira MARIA LÚCIA MONIZ DE ARAGÃO CALOMINO ASTORGA,
Relatora

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Como no relatório deste acórdão se viu, versa o presente recurso tão somente sobre a tributação de omissão de rendimentos apurada com base em acréscimo patrimonial a descoberto e sinais exteriores de riqueza, nos anos-calendário 1993, 1994, 1995 e 1996.

1 Decadência

Cumpre salientar que a análise do mérito do lançamento em pauta encontra-se prejudicada parcialmente por uma questão prejudicial.

Muito embora a decadência não tenha sido argüida pelo sujeito passivo em sua impugnação, tal fato não dispensa esta instância de julgamento administrativo de declará-la de ofício, em obediência ao princípio de estrita legalidade dos atos fiscais.



Como se sabe, o Imposto de Renda Pessoa Física é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, tendo sua decadência regrada, em princípio, pelo § 4º do art.150 do Código Tributário Nacional (cinco anos contados da data do fato gerador). Cumpre lembrar que o §4º do art. 150 exclui expressamente do seu escopo os casos em que seja constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando-se, por conseguinte, a regra geral prevista no art. 173 do CTN.

Uma vez que não há nos autos evidências de que tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, a regra para a contagem do prazo decadencial a ser aplicada é a prevista no §4º do art. 150 do CTN.

Visto que o fato gerador do imposto de renda apurado no ajuste anual se perfaz em 31 de Dezembro de cada ano, o prazo decadencial para ano-calendário 1993 começou a fluir em 31.12.1993, de modo que o lançamento poderia ter sido formalizado até 31.12.1998. Como o presente Auto de Infração foi cientificado ao contribuinte em 18/02/1999 (fl. 133), já havia decaído ainda o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário em relação ao ano-calendário 1993.

Destarte, há que se reconhecer, de ofício, à decadência do lançamento no que se refere ao ano-calendário 1993, restringindo-se a análise das questões de mérito aos anos-calendário 1994, 1995 e 1996.

2 Acréscimo patrimonial a descoberto e/ou sinais exteriores de riquezas

O contribuinte em sede de recurso repisa basicamente os argumentos de sua impugnação, requerendo que sejam consideradas as alienações de imóveis ocorridas em 1991, para fins de justificar acréscimos patrimoniais a descoberto e/ou sinais exteriores de riquezas apurados nos anos-calendário 1994, 1995 e 1996.

Em obediência ao princípio da legalidade, há que se declarar, de ofício, a improcedência do lançamento, visto que o método de apuração da omissão adotado pela fiscalização está em descompasso com a legislação vigente, uma vez que o acréscimo patrimonial foi apurado anualmente e não mês a mês.

Com o advento da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a omissão de rendimentos embasada na presunção legal de acréscimo patrimonial a descoberto, passou a ser apurada mensalmente, conforme disposto em seus arts. 2º e 3º (grifos nossos):

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.

Mesmo com a edição da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, que revogou expressamente os arts. 23 e 24 da Lei nº 7.713, de 1988, retornando a tributação a bases anuais de todos os rendimentos recebidos ao longo do ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte, conforme disposto em seus arts. 2º, 9º, 10 e 11, a determinação da matéria tributável com base em acréscimo patrimonial continuou sendo apurada mensalmente, embora sujeita ao ajuste anual.

Essas disposições legais foram consolidadas no Regulamento do Imposto de Renda de 1994 (aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994), que assim dispôs (grifos nossos):

Art. 58. São também tributáveis (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 4º):

[...]

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;

[...]

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. 92. A base de cálculo do imposto, na declaração de rendimentos, será a diferença entre as somas, em quantidade de Ufir (Lei nº 8.383/81, art. 13, parágrafo único):

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 de que tratam os arts. 85 a 90.

§ 1º O resultado da atividade rural apurado na forma dos arts. 68 a 74 ou 76, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto definida no caput deste artigo (Lei nº 8.383/91, art. 14).

§ 2º No caso de rendimentos do trabalho assalariado recebidos do governo brasileiro, em moeda estrangeira, considera-se tributável apenas a quarta parte dos valores recebidos, no ano, convertidos, mês a mês, em cruzeiros reais, pela taxa média do dólar norte-americano fixada para compra e transformados em quantidade de Ufir pelo valor

m/a

desta no mês do recebimento (Decreto-Lei nº 1.380/74, art. 8º, §§ 2º e 3º, e Lei nº 7.713/88, art. 27).

Da mesma forma, o atual Regulamento do Imposto de Renda deixa claro que a apuração do acréscimo patrimonial deve ser feita mensalmente e tributada no ajuste anual, como se depreende do art. 55, a seguir reproduzido (grifos nossos):

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;

[...]

Parágrafo único. Na hipótese do inciso XIII, o valor apurado será acrescido ao valor dos rendimentos tributáveis na declaração de rendimentos, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva de que trata o art. 86.

Como se vê, a partir do ano-base 1989, devem-se confrontar, **mensalmente**, as mutações patrimoniais com os rendimentos auferidos a fim de se determinar se houve ou não acréscimo patrimonial a descoberto a ser tributado.

No caso em questão, conforme quadro elaborado pela fiscalização às fls. 90 e 91, verifica-se que a variação patrimonial a descoberto foi apurada em bases anuais, não havendo qualquer demonstrativo da evolução patrimonial mensal.

Como se percebe, o critério adotado pelo fiscal para determinar o acréscimo patrimonial, não se coaduna com aquele que está previsto na legislação vigente (art. 2º e 3º da Lei nº 7.713/1988). Repita-se, a partir do ano-base 1989, não são mais admitidos cálculos anuais, devendo o acréscimo patrimonial ser determinado mensalmente, pelo confronto entre os recursos e as aplicações correspondentes a cada um dos meses do ano em análise.

Com isso, maculada fica, de forma insanável, a regularidade do feito fiscal. É que não se está aqui diante de uma mera incorreção material, mas da adoção de todo um critério jurídico não condizente com a legislação que rege a matéria, tratando-se, portanto, de erro de direito, circunstância esta que vicia de forma absoluta o lançamento efetuado.

Neste sentido, também já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPF – ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – APURAÇÃO ANUAL – A legislação do imposto de renda das pessoas físicas determina que o tributo é devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, portanto a apuração do acréscimo patrimonial deve ser feita mês a mês, já que não existe permissivo legal autorizando o seu levantamento anual.
(Acórdão CSRF/04-00.112, de 22/09/2005)

mfj

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – FORMA DE APURAÇÃO – A partir do ano-calendário de 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 7.713/88. (Acórdão CSRF/01-05.080, de 18/10/2004)

Por fim, os demais argumentos trazidos pelo recorrente deixam de ser apreciados em face da constatação da utilização de critério jurídico não previsto na legislação na apuração da matéria tributável que acarretou a improcedência do lançamento.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR provimento ao recurso, para RECONHECER, de ofício, a decadência do crédito tributário relativo ao ano-calendário 1993 e a improcedência do lançamento referente ao acréscimo patrimonial a descoberto apurado nos anos-calendário 1994, 1995 e 1996.

Sala das Sessões, em 17 de dezembro de 2008.


Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga