



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

Processo nº 13830.000909/00-38
Recurso nº 153.356 Voluntário
Matéria IRPF - Ex.: 1998
Acórdão nº 102-49.202
Sessão de 06 de agosto de 2008
Recorrente REGINALDO GIACON
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1998

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE. OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INEXISTÊNCIA.

Não há nulidade quando o acórdão recorrido apreciou todas as alegações suscitadas pelo Impugnante.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando o contribuinte não recebe cópia integral dos autos do processo administrativo juntamente com a cópia do auto de infração, principalmente quando não lhe foi negado acesso aos autos nem houve qualquer prejuízo na apresentação da impugnação.

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. FUNDAMENTO LEGAL.

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

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

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

IRPF. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DEMONSTRATIVO DA EVOLUÇÃO PATRIMONIAL.

A impugnação ao demonstrativo da evolução patrimonial deve ser amparada em provas, não bastando meras alegações do

contribuinte no sentido de que a fiscalização não considerou determinados valores.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

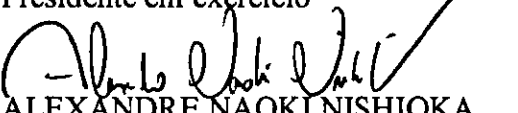
“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (Súmula n. 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


MOÍSES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Presidente em exercício


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA
Relator

FORMALIZADO EM: 2.2 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Raimundo Tosta Santos, Silvana Mancini Karam, Núbia Matos Moura, Rubens Maurício Carvalho (Suplente convocado) e Eduardo Tadeu Farah. Ausentes, momentaneamente, a Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues Domene e, justificadamente, a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em 13 de janeiro de 2.006 (fls. 142/200) contra o acórdão de fls. 127/137, do qual o Recorrente teve ciência em 15 de dezembro de 2005 (fl. 141), proferido pela 3ª. Turma da DRJ em São Paulo II (SPOII), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento (fls. 05/09), decorrente de “omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto, onde verificou-se excesso de aplicações sobre origens, não respaldado por rendimentos declarados/comprovados, conforme fatos descritos no Termo de Constatação Fiscal de fls. 11 a 14.”

Alega o Recorrente em sua impugnação (fls. 90/122) o seguinte:

- (i) preliminarmente, a nulidade do auto de infração, tendo em vista que este não teria sido entregue integralmente ao contribuinte, não lhe permitindo o inteiro conhecimento dos fatos imputados, e caracterizando cerceamento de defesa;
- (ii) impossibilidade de apuração de acréscimo patrimonial mês a mês, tendo em vista a impossibilidade de levantamento da situação patrimonial ao final de cada mês, de maneira que só poder-se-ia aferir qualquer irregularidade em 31 de dezembro de cada ano;
- (iii) o manifesto equívoco do RIR/94 ao “determinar o recolhimento mensal do imposto de renda sobre o acréscimo patrimonial não justificado...”, no parágrafo único do art. 855 e o art. 115, parágrafo 1º, ‘e’, eis que, segundo aduz, tal dispositivo não foi reproduzido no RIR/99, o que demonstraria a inexistência de amparo legal no art. 8º da Lei 7713/88, ferindo, por assim dizer, o princípio da legalidade;
- (iv) igualmente, a inclusão do art. 55, XIII, do RIR/99, não se aplicaria ao presente caso e, ainda, estaria eivada de nulidade tendo em vista a ausência de supedâneo legal;
- (v) a irregularidade da apuração dos saldos bancários, eis que não teriam sido apurados ao final do mês, o que distorceria a apuração do acréscimo, cerceando a defesa do contribuinte;
- (vi) o descabimento da rejeição do valor declarado como disponibilidade em 31.12.96, que deveria ter sido incluído no demonstrativo de fl. 10;
- (vii) manifesto equívoco por parte da fiscalização ao desconsiderar como prova suficiente à comprovação da dívida no valor de R\$ 38.000,00 a declaração, pelo mutuante, do mesmo valor apresentado pelo mutuário;
- (viii) inconstitucionalidade da Taxa Selic para cobrança de créditos tributários.

O acórdão recorrido considerou, quanto à preliminar suscitada, que “*não há na lista apresentada pelo impugnante um documento sequer que o contribuinte não tenha tomado*

ciência durante o procedimento fiscal ou não tenha sido ele próprio a apresentá-lo junto à Fiscalização. Só seria necessário levar-lhe ao conhecimento documento que porventura não tivesse tido acesso e que por isso desconhecesse. Em relação aos que expressamente indica, não há nenhum nesta situação” (fl. 130).

Aduz, ainda, o ilustre relator que não haveria a necessidade de enviar ao autuado cópia de todos os documentos colhidos no decorrer da ação fiscal, isto é, cópia integral dos autos. Nos termos do art. 3º, II, da Lei 9.784/99, bastaria, à Administração Pública, conceder direito de vista ao contribuinte para que fosse resguardada a ampla defesa.

Quanto ao segundo argumento levantado em sua impugnação, restou igualmente refutado pelo acórdão recorrido, destacando o ilustre prolator do voto vencedor que *“a partir da vigência deste diploma legal [Lei 7.713/88], o imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, na medida em que os rendimentos forem percebidos. Sem prejuízo, ressalte-se, do ajuste anual, obrigatório por força do artigo 2º da lei 8.134 de 1990”* (fl. 132).

No que tange às alegações de que os Regulamentos do Imposto sobre a Renda (RIR) dos anos de 1994, no parágrafo único do art. 855 e no art. 115, parágrafo 1º, ‘e’, e de 1999 (RIR/99), em seu artigo art. 55, XIII, estariam eivados de inconstitucionalidade por ferirem o princípio da legalidade, a decisão recorrida salientou que *“O Princípio da Legalidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, exige que o agente público fique inteiramente preso ao enunciado das normas, mesmo que infralegais, não podendo dele se afastar, sob pena de violação ao próprio texto da Carta Magna. Some-se a isto o fato de que, sendo o Decreto ato emanado do Presidente da República, chefe máximo do Poder Executivo, não cabe aos órgãos hierarquicamente subordinados contestar este ato e exprimir juízos sobre sua observância às leis ou à própria Constituição Federal”* (fl. 131).

No que concerne à alegação de irregularidade na apuração dos saldos bancários, o relator do acórdão, cujo voto logrou-se vencedor, deixou consignado que *“Afasto desde já a alegação de cerceamento (de) defesa, pois não vislumbro que uma informação do conhecimento do impugnante – seus saldos bancários mensais – não trazida aos autos, ressalte-se, possa de alguma forma cercear-lhe a defesa. Reputo equivocada esta alegação”* (fl. 135).

Seguindo a análise dos fundamentos de defesa do impugnante, o acórdão recorrido destaca que, *“no que tange ao fato de não ter sido aceito pela fiscalização disponibilidade informada na declaração de ajuste do ano anterior, à semelhança do empréstimo alegado, o contribuinte, igualmente, nada apresenta como prova a seu favor. Entendo, portanto, correta a autoridade fiscal ao não levá-la em consideração”* (fl. 136).

“Quanto a comprovação de empréstimos, em que pese as ementas citadas pelo impugnante, trata-se de matéria já extensamente examinada pelos tribunais administrativos e a jurisprudência, inclusive desta Turma de Julgamento, firmou-se no sentido de não acolher as alegações de empréstimos não acompanhadas do respectivo contrato de mútuo e das provas que irrefutavelmente demonstrem a transferência do efetivo numerário, com indicação de valor e data coincidentes” (fl. 135).

Por fim, detendo-se sobre a constitucionalidade da aplicação da Taxa Selic, o acórdão destacou que *“Como já posto acima, não compete aos órgãos administrativos*

examinar a constitucionalidade de leis vigentes no país, ainda que haja decisão do STJ pela inconstitucionalidade” (fl. 136).

Em seu recurso de fls. 142/200, o Recorrente repete os argumentos contidos em sua impugnação de fls. 90/122, alegando, ainda, que (i) diversos argumentos apresentados em sua impugnação não teriam sido apreciados pela instância inferior; (ii) a Instrução Normativa 15/01, em seu artigo 33, prevê que o valor correspondente ao acréscimo patrimonial não justificado constitui rendimento tributável na Declaração de Ajuste Anual, o que viria a corroborar a sua tese de que é irregular a apuração mensal da evolução patrimonial do contribuinte.

Relação de bens e direitos para arrolamento às fls. 201/202.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

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

Quanto à alegação de nulidade do acórdão recorrido, aduz o Recorrente que não teriam sido apreciados pela Recorrida os seguintes argumentos apresentados em sua impugnação: (a) a DRF em Marília, em outro processo, havia encaminhado ao autuado a íntegra do auto de infração, o que significaria o reconhecimento desta obrigação, a qual não verificou-se no caso vertente; (b) o Recorrente teria um alto custo para locomover-se até o Município de Marília para obter cópias dos documentos; (c) o acréscimo patrimonial apurado mensalmente não tem sua tributação amparada no art. 8º da Lei 7713/88; (d) inexistência de obrigação legal de o contribuinte fazer declarações de bens/rendimentos mensais; (e) a sistemática da Receita é contraditória ao afirmar que o fato gerador é mensal e determinar como vencimento o dia 30/04/98; (f) a não reprodução literal do dispositivo do RIR/94 no RIR/99 significaria que o antigo regulamento não possuía amparo legal; (g) o dispositivo encartado no RIR/99 não possui amparo legal; (h) para que os levantamentos fossem mensais seria necessário que o IRPF fosse mensal e não anual como é; (i) o Recorrente possui atividade rural, o que, além dos demais argumentos, seria suficiente para tornar incabível o levantamento mensal do acréscimo patrimonial; (j) o acórdão onde consta que os órgãos administrativos judicantes estão obrigados a conhecer matéria constitucional também não teria sido apreciado pela Recorrida.

Insubsistente o argumento ventilado pelo Recorrente. Isso porque, conforme se extrai da decisão recorrida, suas alegações foram, sim, apreciadas pelo acórdão recorrido. Em verdade, todos os fundamentos de defesa encontram-se minuciosamente detalhados no relatório da decisão de 1º grau (fls. 128-130) e rebatidos no voto condutor. Não há razões, portanto, para o inconformismo do Recorrente, de modo que voto pelo não acolhimento da preliminar argüida.

Passo a analisar o mérito do recurso. Tenho para mim que a alegação de que houve cerceamento de defesa do Recorrente é indevida. Isso porque, com a devida vênia, o princípio da ampla defesa e do contraditório, inegavelmente aplicável aos processos administrativos por força da Carta Magna e do disposto no art. 2º da Lei 9784/99, não confere ao administrado a prerrogativa de exigir fotocópias de todas as peças constantes do processo administrativo instaurado.

Na realidade, o Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal federal, não impõe este mister aos órgãos públicos. Vejamos, nesse sentido, o que dispõe a lei federal:

“Art. 8. Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.”

Art. 9º. A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova, indispensáveis à comprovação do ilícito. (...)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I – a qualificação do autuado;
- II – o local, a data e a hora da lavratura;
- III – a descrição do fato;
- IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;
- VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

- I – a qualificação do notificado;
- II – o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III – a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV – a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Veja-se que não há qualquer imposição ao órgão administrativo no que concerne à entrega de todos os documentos constantes dos autos do processo administrativo ao autuado quando de sua notificação. A obrigação de entrega de todos os termos decorrentes da fiscalização seria necessária, sim, no caso de não terem sido tais documentos lavrados em livro próprio, o que incorreu, *in casu*.

Ademais, basta uma simples leitura do disposto no artigo 11 do Decreto 70.235/72 para que se conclua pelo descabimento da pretensão. Tal dispositivo, ao contrário do que defende o Recorrente, não elenca, dentre as informações necessárias e indispensáveis à notificação, os termos e documentos utilizados pela administração no processo fiscalizatório para entrega ao autuado.

É de se notar, nesse passo, que isso em nada impede a ampla defesa do contribuinte, eis que (i) possui efetivamente todos os documentos, uma vez que foi o próprio que os apresentou; (ii) quisesse ele obtê-los, bastaria que se dirigisse ao órgão administrativo onde teria acesso, *in totum*, aos autos do processo.

Portanto, entendendo que a garantia à ampla defesa, nesse caso, estaria vinculada à efetiva disponibilização do processo à parte para que tomasse as providências que entendesse necessárias.

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes caminha no mesmo sentido, como se observa do seguinte aresto:

“IRPJ – CERCEAMENTO DE DEFESA – NULIDADE – INEXISTÊNCIA.
Quando o contribuinte toma ciência do Auto de Infração não se pode exigir que o Poder Público lhe entregue fotocópias de todos os documentos existentes no processo, devendo, sim, deixar à sua disposição para ter o devido acesso e realizar as reproduções que entender necessárias à sua defesa.”

(1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Recurso Voluntário 134.171, relator Conselheiro Octávio Campos Fisher, sessão de 05.11.2003)

Outrossim, é bem de ver que não assiste razão ao Recorrente no que tange à alegação de ignorância por parte do contribuinte acerca dos fatos capitulados no auto de infração, a uma porque a notificação, como se observa do art. 11 do Decreto 70.235/72, contém todos os dados necessários à exata compreensão do ilícito, a duas porque, à luz dos argumentos expendidos tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, vê-se, com hialina clareza, que a parte obteve, sim, acesso aos fundamentos da exigência fiscal.

No que concerne à alegação de que no processo 13830.000969/00-60 a DRF em Marília teria encaminhado à parte todas as folhas dos autos, temos que igualmente insubsistente, pois não há nenhuma lei que obrigue a autoridade administrativa a adotar tal procedimento, até porque não se vislumbrou, no presente caso, qualquer prejuízo à ampla defesa do contribuinte. Desta forma, aplica-se ao caso o brocardo francês *“pas de nullité sans grief”*, ou, em vernáculo, não há nulidade sem prejuízo.

Passando-se à análise do efetivo acréscimo patrimonial em descompasso com os rendimentos oferecidos à tributação, faz-se necessário, primeiro, analisar as alegações do contribuinte acerca da inconstitucionalidade do disposto nos regulamentos do imposto sobre a renda, editados em conformidade com o poder regulamentar conferido pela Carta Magna em seu art. 84, IV, *in fine*.

Na esteira da jurisprudência uníssona deste Primeiro Conselho de Contribuintes materializada na Súmula nº. 2, este órgão administrativo não é competente para se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de leis. Isso porque, tendo tais normas obedecido o trâmite previsto na Lei Maior para ingressar no ordenamento jurídico, tomam-se cogentes e, portanto, são plenamente aplicáveis por força da presunção de validade.

Não cabe, portanto, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, usurpando prerrogativa própria do Poder Judiciário, julgar a relação de pertinencialidade das normas com o ordenamento. Deve-se limitar, pois, a estabelecer o fenômeno da subsunção do fato à norma.

Nesse sentido, tem-se como indevida a fundamentação do Recorrente, uma vez que falece a este órgão a análise da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de leis ou mesmo decretos, cuja eficácia normativa deve ser observada por todos os órgãos administrativos vinculados ao Poder Executivo.

Nesse passo, é de se notar que não basta que o Poder Judiciário tenha reconhecido a inconstitucionalidade de algum dispositivo ao exercer o controle difuso e concreto de constitucionalidade, eis que tais decisões não possuem força vinculante aos demais órgãos do Judiciário e/ou do Executivo. Apenas no caso de ser proferida decisão com efeito

erga omnes e vinculante é que está este órgão jungido à sua observância, como nos casos de suspensão de execução de lei declarada inconstitucional pelo Senado Federal (art. 52, X, da CF) ou mesmo no caso de declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado (art. 28, parágrafo único, da Lei 9.868/99). Do contrário, deve aplicar a lei como editada pelo órgão competente.

À vista dessa premissa basilar, cumpre pontuar que a avaliação do acréscimo patrimonial encontra respaldo na Lei Federal nº. 7.713/88. Confira-se:

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

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.”

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º O disposto neste artigo também se aplica:

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

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

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

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

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

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

Não é procedente, portanto, a afirmação do Recorrente de que os regulamentos editados pelo Poder Executivo não teriam suporte legal e, por conseguinte, estariam a violar o princípio da legalidade. Tais dispositivos, ao contrário, regulam o disposto na Lei nº. 7.713/88, diploma legal que trata da tributação das pessoas físicas pelo imposto de renda.

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

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

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

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

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

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

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

Desta feita, assiste razão à Recorrida ao deixar assentado que *“a partir da vigência deste diploma legal [Lei 7.713/88], o imposto sobre a renda das pessoas físicas passou a ser devido mensalmente, na medida em que os rendimentos forem percebidos (...)”* (fl. 132).

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

“Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.”

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

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10)”

A regra, portanto, é de que o imposto é apurado anualmente. Antes da declaração anual, por força da alteração legislativa ocorrida com o advento da Lei Federal 7.713/88, o sujeito passivo passou a ter o dever de antecipar o seu recolhimento. Entretanto, como se sabe, tal antecipação não é definitiva, a não ser nos casos expressamente previstos em lei, como, por exemplo, no caso do ganho de capital em decorrência da alienação de bens ou direitos, tal como previsto no art. 21 da Lei 8.981/95.

É de se ressaltar, nesse sentido, que o disposto na Lei 7.713/88 não estabelece o dever de recolher o tributo em definitivo, razão pela qual tais valores devem ser considerados na declaração anual do imposto em que se apura a base de cálculo, deduzindo-se as despesas

incorridas e compensando-se o imposto devido com as antecipações operadas ao longo do ano-calendário.

Nesse sentido é a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIOS DE APURAÇÃO - A variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais encontrados através da apuração mensal. Interpretação sistemática das Leis nºs 7.713/88 e 8.134/90.”

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

“IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIOS DE APURAÇÃO - A variação patrimonial do contribuinte deve, necessariamente, ser levantada através de fluxo financeiro onde se discriminem, mês a mês, as origens e as aplicações de recursos. Tributam-se na declaração de ajuste anual os acréscimos patrimoniais encontrados através da apuração mensal. Interpretação sistemática das Leis nºs 7.713/88 e 8.134/90.”

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

Desse modo, infere-se que a fiscalização agiu com absoluta correção, apurando os acréscimos patrimoniais mês a mês e verificando, ao término do ano-base, o valor devido sobre o qual se aplicou a multa de ofício no montante de 75%.

É de se notar, ainda, que o acréscimo patrimonial a descoberto (APD) constitui presunção legal de recebimentos não declarados pelo contribuinte, sendo, portanto, mero meio probatório pelo qual se induz ao reconhecimento jurídico de um fato provado de maneira indireta, isto é, com base em fato indiciário.

Isto é, provando-se diretamente o fato indiciário, tem-se, por conseguinte, a formação de um juízo de probabilidade com relação ao fato presumido que, a partir de então, necessita ser afastado pelo contribuinte, invertendo-se o *ônus probandi*. No caso, provou-se, inequivocamente, que o patrimônio do contribuinte sofreu sensível alteração ao longo do ano-base, sendo tal evolução minuciosamente descrita no Demonstrativo da Evolução Patrimonial (fl. 10), no Termo de Constatação Fiscal (fls. 11 a 14) e na Declaração de Ajuste Anual (fls. 79 a 87).

Ora, à luz dos documentos acostados aos autos do processo administrativo, é inegável que o contribuinte sofreu considerável incremento e que tal incremento não se encontra respaldado por sua declaração de rendimentos anual. Isso porque, à vista de tais evidências, o patrimônio do Recorrente aumentou de R\$ 146.510,09 para R\$ 225.021,91, do ano de 1996 para 1997 (fl. 79). Dentre as aquisições não constantes na declaração anterior, verificam-se, dentre outros, (i) uma área de terras, denominada Sítio Água do Cebolão, no valor de R\$ 15.300,00; (ii) uma área de terras, denominada Sítio São José, no valor de R\$ 15.000,00; (iii) um carro GM, Vectra GLS, no valor de R\$ 15.000,00; e (iv) um carro VW

Saveiro, no valor de R\$ 12.600,00. Observe-se que todos estes acréscimos operaram-se com uma aparente base de cálculo negativa, conforme o demonstrativo de fl. 10.

A disponibilidade financeira, portanto, no caso, é perfeitamente presumível em vista do efetivo aumento patrimonial dissonante da declaração de rendimentos oferecida à Receita Federal. Nesse sentido, configura-se a hipótese de incidência da presunção prevista no artigo 855, parágrafo único do Decreto 1.041/1994 (RIR/94), em consonância com o disposto no parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei 7.713/88.

De acordo com os fundamentos mencionados retro, conclui-se que (i) a evolução patrimonial do contribuinte deve ser aferida de forma mensal, com base em demonstrativo de evolução patrimonial; (ii) tal apuração mensal não significa, pois, que tais rendimentos não devam ser computados anualmente, em conjunto com a declaração de ajuste, eis que a tributação exclusiva mensal é exceção à regra da tributação anual da renda; (iii) no caso verificou-se a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto, uma vez que o patrimônio declarado ao final do ano-base foi muito superior aos rendimentos informados pelo contribuinte, de maneira que escoreita a decisão recorrida, não obstante o inconformismo do Recorrente.

No que tange à alegação do Recorrente de que teria havido uma irregularidade, por parte da fiscalização, ao não computar os saldos bancários mensais na elaboração do demonstrativo de evolução do patrimônio do contribuinte, igualmente não merece prosperar. Isso porque, entendesse que as informações constantes de seu saldo bancário mensal fossem efetivamente necessárias, as teria apresentado no momento de sua impugnação.

O demonstrativo em referência foi elaborado com base em informações colhidas pela fiscalização, muitas delas, como bem ressaltou a decisão recorrida (fl. 135), apresentadas pelo próprio Recorrente. Não é razão para anulação do auto de infração haverem sido colhidos, apenas, os saldos bancários referentes ao final de cada ano-calendário, uma vez que tais documentos, *in casu*, foram suficientes de *per se* a deflagrar a ocorrência de acréscimo patrimonial a descoberto.

Repita-se: se tais documentos eram imprescindíveis à correta aferição da evolução patrimonial, como leva a crer o Recorrente, deveria tê-los apresentado, ainda que em sede recursal. No entanto, não o tendo feito, não pode valer-se de sua omissão para sustentar a ocorrência de cerceamento de defesa. Acertada, portanto, a decisão de 1º grau, ao reputar equivocada a alegação da parte.

No que concerne aos valores apontados pelo contribuinte como disponíveis ao final do ano-base anterior, entendo que agiu com correção a fiscalização, razão pela qual seria incontestes a decisão *a quo*.

Conforme se observa do Termo de Constatação Fiscal (fl. 11), acostado ao auto de infração, o contribuinte foi intimado por duas oportunidades pela autoridade fiscal para comprovar o valor de R\$ 19.600,00 apontado em sua declaração como saldo de aplicações (item 15 da Declaração de Bens e Direitos – fl. 81). No entanto, muito embora fosse concedido à parte o tempo necessário para produzir a documentação adequada, o Recorrente apenas apresentou extratos (Bancos Itaú, Bradesco e Brasil – fls. 45 a 48 e 54) que comprovavam o valor de R\$ 1.255,16, alegando, quanto ao restante, que era consequência das economias feitas durante o ano de 1996.

Ora, se o valor apontado pelo contribuinte é referente a suposto saldo em aplicações bancárias, facilmente poderia ter produzido prova em seu favor, comprovando, através de extratos bancários, a efetiva existência da disponibilidade declarada em seu ajuste anual. Aliás, é de se notar que as instituições bancárias, por estarem sujeitas às normas regulamentares expedidas pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil, devem conservar os extratos bancários do correntista, ainda que este venha a encerrar a sua conta bancária, pelo prazo de 5 anos, conforme se extrai do parágrafo único do art. 2º da Resolução 2.078/94 expedida pelo Conselho Monetário Nacional.

A corroborar o exposto, confira-se a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes:

“IRPF - Omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial não coberto pelos rendimentos declarados. Dinheiro em caixa: a simples declaração sem a comprovação de movimentação financeira em data próxima ao final do ano não é suficiente para demonstrar a disponibilidade do recurso.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 012.324, relator Conselheiro José Clovis Alves, sessão de 14.09.1999).

“IRPF - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - FLUXO DE CAIXA - O Imposto de Renda das pessoas físicas, a partir de 01/01/89, 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. Entretanto, 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. Assim, somente poderá ser aproveitado, no ano subsequente, o saldo de disponibilidade que constar na declaração do imposto de renda - declaração de bens, devidamente lastreado em documentação hábil e idônea. Recurso de ofício negado.”

(1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 119.038, relator Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de 14.07.1999).

Não prospera, outrossim, a irresignação do Recorrente quanto à desconsideração pela Recorrida do valor de R\$ 38.000,00 apontado pelo contribuinte como receita sua, oriunda de suposto contrato de mútuo firmado com a Sra. Maria Gorete de Souza Pichinin.

Em que pese o entendimento manifestado pelo contribuinte, é inolvidável que não basta a mera alegação do Recorrente, em sua declaração de ajuste, de que o valor em referência seja oriundo de contrato de empréstimo. Faz-se mister, nesse sentido, que o contribuinte demonstre, seja por meio de extratos bancários que comprovem a saída ou entrada de recursos em conta bancária, seja por meio da apresentação do contrato firmado e assinado pelas partes, a existência de tais recursos.



Vê-se que, não tendo apresentado quaisquer documentos comprobatórios da existência efetiva do contrato, não pode a autoridade fazendária computar tais valores como integrantes do fluxo de caixa do Recorrente. Confirma-se o entendimento deste Primeiro Conselho a respeito do tema:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - EMPRÉSTIMO RECEBIDO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO - Para que seja considerado como ingresso de recursos, o recebimento de empréstimo deve ser plenamente comprovado. O cheque administrativo entregue diretamente ao credor do contribuinte não é bastante para comprovar a existência do contrato de mútuo, já que não comprova o responsável pelo pagamento do respectivo título de crédito. Igualmente, a nota promissória, por ser representativa de um negócio jurídico abstrato, em oposição aos causais, sendo por ela mesma válida para determinar a obrigação do pagamento, não revela a causa do negócio jurídico. Logo, não é prova efetiva do mútuo por não se prestar somente a esta finalidade, qual seja a de garantir um empréstimo.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 146.993, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, sessão de 21.06.2006).

“VARIAÇÃO PATRIMONIAL - COMPROVAÇÃO - DINHEIRO EM ESPÉCIE - MÚTUA ENTRE DESCENDENTES - DECLARAÇÃO RETIFICADORA - Valores declarados, a título de dinheiro em espécie e de mútuo entre ascendentes/descendentes, informados em declaração retificadora apresentada após o início do procedimento fiscal, só podem ser aceitos para acobertar acréscimo patrimonial a descoberto se acompanhado de provas de sua real existência, ao final do ano-calendário e da efetiva entrega dos recursos objeto do mútuo.”

(1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 138.775, relator Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, sessão de 11.08.2004).

“EMPRÉSTIMOS - COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte a comprovação do efetivo ingresso dos recursos obtidos por empréstimo. Inaceitável a prova de empréstimo, feita somente com a declaração firmada pelo mutuante, sem qualquer outro meio, como comprovação da efetiva transferência de numerário, capacidade financeira do credor, ou ainda, regularmente declarado pelos contribuintes, devedor e credor, nas declarações de rendimentos tempestivamente apresentadas.”

(1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Recurso Voluntário nº. 120.481, relator Conselheiro Nelson Mallmann, sessão de 01.12.2004).

No que tange à alegação de inconstitucionalidade da Taxa Selic, tem-se que igualmente improcedente, a uma porque, conforme já destacado alhures, não cabe a este Primeiro Conselho de Contribuintes aferir a constitucionalidade de leis e atos normativos editados pelas respectivas autoridades competentes, conforme verbera a Súmula nº. 2 deste órgão administrativo. Ademais, segundo dispõe a Súmula nº. 4 deste mesmo tribunal administrativo, *“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”*

Por fim, entendo que assiste razão ao Recorrente quanto à irresignação acerca da incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício. Oportuno, nesse sentido, trazer à baila o disposto na Lei 9.430/96 sobre a questão:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(...)”

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Com fulcro no dispositivo colacionado, vê-se que a Taxa Selic incide, apenas, sobre o valor do principal, isto é, do tributo efetivamente devido sem o cômputo da multa de ofício, prevista no artigo 44, I, do mesmo diploma legal, como, aliás, procedeu a fiscalização ao lavrar o auto de infração.

Pelo exposto, voto no sentido de AFASTAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 06 de agosto de 2008.


Alexandre Naoki Nishioka