



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

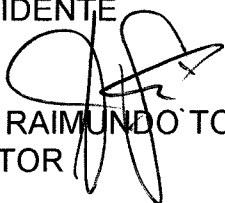
Processo nº. : 13884.001277/96-91  
Recurso nº. : 136.042  
Matéria : IRPF – EXS: 1994 e 1995  
Recorrente : JOSÉ CARLOS GUEDES FILHO  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS  
Sessão de : 01 DE DEZEMBRO DE 2004  
Acórdão nº. : 102-46.570

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO ANUAL - DESCABIMENTO - Na vigência da Lei nº 7.713/88, não pode prosperar o Auto de Infração que apura acréscimo patrimonial a descoberto em base anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JOSÉ CARLOS GUEDES FILHO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ANULAR o item 1 do lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº : 13884.001277/96-91

Acórdão nº : 102-46.570

Recurso nº : 136.042

Recorrente : JOSÉ CARLOS GUEDES FILHO

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário que pretende a reforma do Acórdão DRJ/CGE nº 02.073, de 04/04/2003 (fls. 164/174), que julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte o Auto de Infração às fls.01/09, decorrentes de: item 1 – omissão de rendimentos tendo em vista a variação patrimonial a descoberto nos meses de dezembro/1994 e dezembro/1995; item 2 – omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, consoante Anexos e Demonstrativos às fls. 51/55. Às fls. 11/55, o órgão preparador juntou documentos que embasaram o seu procedimento fiscal.

Cientificado da autuação em 26/06/1996 (fl. 02), o Contribuinte apresentou impugnação em 25/07/1996 (fls. 57/100) e documentos em anexo (fls. 101/160), cujos argumentos foram resumidos na Decisão de primeiro grau nos seguintes termos:

*“3.1 – o auditor fiscal, ao apurar os supostos créditos tributários, não levou em consideração os valores das parcelas a deduzir das Tabelas Progressivas;*

*3.2 – no exercício de 1995, ano-base 1994, aplicou a alíquota de 35%, sendo a correta 26,6%, assim como tributou novamente o valor total de declaração, cujo imposto já havia sido pago;*

*3.3 – a tributação como ganho de capital, resultante da venda de um veículo, foi incorreta, pois o custo de aquisição foi de R\$ 23.000,00, em abril de 1995, e venda em julho de 1995, por R\$ 25.000,00, resultando num ganho de capital de R\$ 2.000,00, logo, isento, por não atingir o montante de 10.000,00 Ufir;*

*3.4 – supondo corretas as irregularidades impostas pelo auto de infração, em razão do anteriormente exposto, o fiscal tributou indevidamente 20.414,19 Ufir, no exercício de 1995, e R\$ 23.302,94, no exercício de 1996;*



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

Processo nº : 13884.001277/96-91

Acórdão nº : 102-46.570

*3.5 – não pode aceitar o arbitramento do custo de construção pelo índice do Sinduscon, pois apresentou todos os documentos que originou os desembolsos, e também, porque optou pelo sistema de construção direta, que lhe proporcionou uma redução de 33,91% em relação ao custo estimado pelo índice Sinduscon;*

*3.6 – os comprovantes das despesas com construção declaradas na DIRPF 1995, ano-base 1994, no montante de 15.110,30 Ufir, correspondente em 31/12/1994 a R\$ 10.001,51, foram devidamente apresentados (vide anexo nº 02 – fls. 129/149), não havendo que se falar em arbitramento, pois não infringiu o parágrafo primeiro do artigo 895, do Decreto nº 1.041/1994;*

*3.7 – para apurar a variação patrimonial em 31/12/1994, de 85.681,95 Ufir, pela análise do anexo IV do auto de infração, conclui-se que foi em razão, única e exclusivamente, pelo não lançamento dos financiamentos contraídos por ele, no montante de 153.795,98 Ufir;*

*3.8 – pelo anteriormente exposto, conclui-se que não houve variação patrimonial a descoberto no ano-calendário de 1994;*

*3.9 – a apuração da variação patrimonial a descoberto do ano-calendário de 1995, o auditor fiscal não levou em consideração os financiamentos efetuados em 1994, que lhe proporcionaram uma sobra de 115.083,20 Ufir, equivalentes a R\$ 77.876,80;*

*3.10 – deve ser reduzido do montante tributado o valor de R\$ 10.000,00, referente à aquisição do terreno, pois cometeu erro no preenchimento da Declaração de Ajuste Anual, no quadro 07, da Declaração de Bens e Direitos, informando R\$ 43.154,50 na coluna do ano 1994, e R\$ 53.154,50, na coluna do ano 1995;*

*3.11 – considerando-se as alegações anteriores, conclui-se que não houve variação patrimonial a descoberto no ano de 1995.”*

A Decisão de primeiro grau julgou procedente em parte o lançamento, reduzindo a multa de ofício de 100% para 75%; os acréscimos patrimoniais dos anos de 1994 e 1995, respectivamente, de 26.147,91 UFIR para 17.400,67 UFIR e de R\$28.768,79 para R\$21.007,93, e o ganho de capital de R\$2.013,88 para R\$300,00, em decisão assim ementada:



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

Processo nº. : 13884.001277/96-91

Acórdão nº. : 102-46.570

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*

*Exercício: 1994, 1995*

*Ementa: GANHO DE CAPITAL. INCORREÇÃO.*

*É devido imposto de renda quando o valor de venda do bem superar o seu custo de aquisição, conforme previsto na legislação tributária.*

*ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.*

*Constituem rendimento bruto sujeito ao imposto de renda as quantias correspondentes a acréscimo patrimonial quando esse não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não-tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte, apurado por meio do confronto entre os recursos e os dispêndios realizados pelo contribuinte.*

*CUSTO DE CONSTRUÇÃO. ARBITRAMENTO.*

*A falta ou insuficiência da comprovação do custo de construção de casas ou edifícios autoriza o arbitramento com base em tabelas de custos mínimos elaboradas por entidades especializadas.*

*CARNÊ-LEÃO.*

*Conforme entendimento traduzido na Instrução Normativa SRF nº 046, de 13/05/1997, no caso de imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal não pago, quando correspondente a rendimentos recebidos até 31/12/1996, serão estes computados na determinação da base de cálculo anual do tributo, lançando-se o imposto suplementar daí resultante com o acréscimo de multa de ofício e de juros de mora.*

*MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO.*

*É de se reduzir a multa nos termos da legislação posterior, mais benigna.*

*Lançamento Procedente em Parte.”*

Em sua peça recursal, às fls. 183/199, o Recorrente ressalta que o grande embate tributário no presente lançamento reside fundamentalmente no critério utilizado pelo fisco para arbitrar, impondo uma verdade máxima.



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

Processo nº : 13884.001277/96-91

Acórdão nº : 102-46.570

Aduz o patrono do Recorrente que o Autuado declarou a construção, informou que a mesma estava inacabada (habite-se concedido em 04/06/1998), apresentou documentos de prova do custo declarado, atendeu a todas as intimações e por ingenuidade informou sem qualquer respaldo técnico, visto ser radialista de profissão, percentuais de realização de sua primeira e única obra de construção civil.

Entende que a Fiscalização fez surgir um custo irreal ao apropriar uniformemente o custo final do metro quadrado da construção civil em andamento pelos meses dos anos de 1994 e 1995 e não observar o lapso de tempo entre o alvará de construção e a concessão do habite-se.

Com arrimo no artigo 148 do CTN, argumenta que só cabe o arbitramento (medida extrema) diante da documentação inábil ou insuficiente, circunstância não provada pelo Fisco, além da possibilidade de contradição. Cita jurisprudência administrativa.

Argumenta também que, devido à existência de vários índices, deve-se utilizar o mais vantajoso para o contribuinte. Neste sentido, junta a Tabela de Custos PINI para Edificações e Laudo Técnico fornecido por engenheiro avaliador credenciado pela Caixa Econômica Federal, com os quais elaborou novo Demonstrativo de Acréscimo Patrimonial para os anos de 1994 e 1995 (fls. 197 e 198). Insiste que o custo da obra foi inferior aos da tabela do SINDUSCON, adotada no arbitramento fiscal, visto ter sido realizado de maneira econômica e com substituição de materiais. Colaciona arestos.

No que tange à aquisição do veículo no ano de 1995 (quadro de Origens e Aplicações de Recursos de fl. 173), alega que a quitação foi efetuada no ano de 1995 com o pagamento de R\$4.757,76 (quatro mil, setecentos e cinqüenta e sete reais e setenta e seis centavos), e não com o valor de R\$23.000,00 (vinte e três mil reais).



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

Processo nº. : 13884.001277/96-91  
Acórdão nº. : 102-46.570

Por fim, requer o cancelamento do lançamento em exame ou então que seja dado provimento parcial, utilizando-se o custo do metro quadrado oficial mais favorável ao contribuinte, bem como a redução no custo do veículo.

Arrolamento de bens às fls. 206/210 – controlado no Processo de nº  
13884.002648/2003-15

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'P' followed by a horizontal stroke and a vertical stroke.



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

Processo nº. : 13884.001277/96-91

Acórdão nº. : 102-46.570

**V O T O**

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

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

Em relação ao item 2 do Auto de Infração – omissão de ganhos de capital na alienação do veículo Ford Versailles, em julho de 1995 – o Órgão julgador de primeiro grau entendeu não se aplicar ao caso a isenção do ganho de capital na alienação de bens e direitos de pequeno valor (**25.000,0 UFIR** – art. 23 da Lei nº 8.981/95), já que a alienação do bem se deu por R\$25.000,00 correspondente a **33.051,30 UFIR**. Entretanto, reconheceu que o custo de aquisição do bem foi de R\$23.000,00, com ganho de capital de R\$2.000,00, valor sobre o qual incide a alíquota de 15%. O valor do imposto de renda lançado sobre o ganho de capital (fl. 07) deve ser reduzido de R\$2.013,88 para R\$300,00 (itens 8 a 10 da Decisão – fls. 167/168). Sobre este item o Recorrente não apresentou, especificamente, nenhuma réplica.

Cabe, então, a este Colegiado manifestar-se sobre o acréscimo patrimonial a descoberto – item 1 do Auto de Infração.

Inicialmente observo ser inerente à função do julgador verificar o cumprimento do estrito e inarredável princípio de legalidade na constituição do crédito tributário. Daí porque entendo não ser defeso ao julgador invocar preliminar, ainda que esta atitude implique em declarar a nulidade de parte do lançamento.

Neste sentido, proponho, como preliminar, seja declarada a nulidade do auto de infração no que se refere à constituição do crédito tributário sobre a



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

Processo nº : 13884.001277/96-91

Acórdão nº : 102-46.570

omissão de rendimentos decorrente de acréscimo patrimonial a descoberto – item 1 do Auto de Infração – tendo em vista que sua apuração em base anual (fls. 54 e 55) agride frontalmente os dispositivos legais que regem a matéria.

Neste sentido é a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, consoante se constata pelos arestos a seguir colacionados:

“SEGUNDA CÂMARA - Acórdão nº 102-45.853, de 05 de dezembro de 2002.

IRPF - EX: 1998 e 1999 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - PRESUNÇÃO LEGAL - A presunção legal de omissão de rendimentos pela pessoa física com lastro em acréscimos patrimoniais a descoberto somente pode ser aceita se o respectivo levantamento for analítico e mensal, de maneira a identificar o momento da percepção dos valores correspondentes.

Recurso de ofício negado

Acórdão nº. : 102-45.521, de 22 de maio de 2002.

IRPF – EX: 1993 - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO ANUAL - DESCABIMENTO - Na vigência da Lei nº 7.713/88, não pode prosperar lançamento que apura acréscimo patrimonial a descoberto em base anual.

Recurso provido.

QUARTA CÂMARA - Acórdão nº 104-15.348, de 16 de setembro de 1997.

MÉTODO DE APURAÇÃO - A apuração de acréscimo patrimonial ponta a ponta, isto é, patrimônio em dezembro do ano-base, em confronto com o mesmo patrimônio, no mesmo mês, do ano calendário anterior, considerados, como rendimentos eventualmente justificadores, apenas aqueles obtidos no mesmo mês de dezembro, é conflitiva com a realidade fática e carente de fundamentação legal.

SEXTA CÂMARA - Acórdão de nº 106-11.427, de 15 de agosto de 2000.



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

Processo nº : 13884.001277/96-91

Acórdão nº : 102-46.570

IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - GASTOS INCOMPATÍVEIS COM A RENDA DISPONÍVEL - BASE DE CÁLCULO - PERÍODO-BASE DE INCIDÊNCIA - APURAÇÃO MENSAL - FLUXO DE CAIXA - Exs.: 1992, 1994 e 1995. 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 planilhamento financeiro ("fluxo de caixa"), onde serão considerados todos os ingressos e dispêndios realizados no mês pelo contribuinte. Desta forma, somente é correto apurar a omissão de rendimentos, através de "fluxo de caixa", quando esta apuração for mensal. Não se mantém o lançamento apurado incorretamente."

A Câmara Superior de Recursos Fiscais no RP/106-0.465, da Fazenda Nacional, processo n.º 10510.000054/95-21, tendo por relatora a nobre Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão, deu provimento parcial, por unanimidade de votos, no Acórdão n.º CSRF/01-03.104, na sessão de 12 de setembro de 2000.

"IRPF - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - COMPROVAÇÃO DE ORIGEM - Com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, o acréscimo patrimonial há de ser apurado mensalmente, competindo ao sujeito passivo a comprovação de recursos disponíveis no mês da constatação do acréscimo. Admite-se, como recurso, os valores comprovadamente recebidos, no próprio ano-base, até o mês da apuração do acréscimo, pelo valor líquido. Não é de ser aceito documento relativo a aplicações financeiras há mais de um ano do fato gerador, mormente quando, mesmo intimada, a contribuinte não logra comprovar ter sacado essas disponibilidades para compra do bem."

Com efeito, a Lei nº 7713, de 27 de dezembro de 1988, trouxe a mais significativa alteração para a sistemática de incidência e apuração do tributo ao dispor, em seus artigos 2º e 3º, que este seria devido, mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos.

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



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

Processo nº : 13884.001277/96-91

Acórdão nº : 102-46.570

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.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.”

A apuração dos acréscimos patrimoniais em cada mês possibilita ao fisco a identificação do efetivo momento da omissão dos rendimentos, enquanto inibe a utilização, indevida, de recursos obtidos em períodos posteriores ao mês sob verificação. Assim, e.g. um empréstimo bancário obtido no mês de setembro jamais pode ser utilizado como origem de aplicação efetuada no mês de Fevereiro do mesmo ano-calendário.

Por outro lado, a hipótese de se apurar mensalmente ou anualmente o acréscimo patrimonial, infringe o princípio da isonomia, consubstanciado no artigo 150, II da Constituição Federal, em seu sentido estrito da concretização do tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Ou seja, dois contribuintes, que fizeram as mesmas aquisições patrimoniais, poderiam apresentar resultados completamente diferentes se o acréscimo patrimonial fosse apurado em base anual para um, e em base mensal para o outro. Ademais, se o critério de apuração ficar ao alvedrio da autoridade lançadora, sob o argumento de que ambos os procedimentos encontram suporte na lei (por também existir o ajuste anual), tal circunstância pode se prestar a perseguições ou favorecimentos, o que agrediria princípios elementares de um estado republicano, que tem o dever de tratar da mesma forma todos os cidadãos.



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

Processo nº. : 13884.001277/96-91

Acórdão nº. : 102-46.570

“Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Aplicável à situação as considerações de José Souto Maior Borges em Lançamento Tributário, 2.<sup>a</sup> Ed. Malheiros, 1999, p. 246, sobre os feitos portadores de vícios de elaboração: “O lançamento vicioso é, nesses termos considerado, aquele que apresenta deficiências jurídicas. Mas a conversão do lançamento num ato defeituoso não é decorrência de sua injustiça ou inconveniência. Apenas se liga a razões de ilegalidade ou, mais amplamente, de antijuridicidade. Defeito do lançamento significa, por um lado, que ele se encontra em contradição com um requisito qualquer, contemplado pela norma que lhe fundamenta a validade; não, porém, com toda a norma de sua produção. Mas, por outro lado, há de significar que o lançamento estará de acordo com o mínimo de determinação por essa norma, ou seja, com alguns critérios que lhe estão supra-ordenados, porque, do contrário, sequer existiria o lançamento como norma individual e concreta, ou seja, o lançamento não teria nenhuma validade. O lançamento defeituoso e, portanto, aquele que se encontra, sob um ângulo qualquer – ou seja, parcialmente –, em desacordo com as normas que regulam sua produção. Vale dizer: com as normas administrativas tributárias postas no Código Tributário Nacional e outros atos normativos de caráter geral e abstrato”.

Verifica-se, então, a utilização de forma indevida para presumir a renda auferida, pois o feito não exprime a verdade material das situações concretas motivadoras da incidência tributária, não se amolda aos ditames das Leis nºs 7.713/88,



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

Processo nº. : 13884.001277/96-91

Acórdão nº. : 102-46.570

8134/90, 8383/91 e 9250/95, nem atende às determinações do artigo 142 do CTN, a seguir transcrito:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Em face ao exposto, voto por anular o item 1 do lançamento, em razão do acréscimo patrimonial a descoberto ter sido apurado em base anual, em desconformidade com a os fundamentos legais nele contido.

Sala das Sessões - DF, em 01 de dezembro de 2004.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS