



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 16707.009718/99-76
Recurso nº. : 102-130079
Matéria : IRPF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : ÁUREO FERNANDES BORGES JÚNIOR
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 13 de dezembro de 2005
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

OMISSÃO DE RENDIMENTO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - APURAÇÃO MENSAL - RATEIO - REQUISITOS LEGAIS - Na determinação de acréscimo patrimonial não justificado, as mutações patrimoniais devem ser levantadas mensalmente, confrontando-as com os rendimentos do respectivo mês. Legítima a adoção de arbitramento da renda mensal quando o contribuinte é informado desse procedimento antes mesmo da autuação, quando intimado para declinar os rendimentos, mensalmente, e reiteradamente, não os declina.

Recurso especial provido

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

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo.

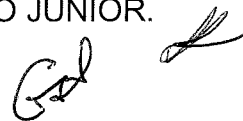
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 01 MAR 2006

Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Two handwritten signatures in black ink, one to the left and one to the right, positioned below the list of council members.

Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

Recurso nº. : 102-130079
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : ÁUREO FERNANDES BORGES JÚNIOR

RELATÓRIO

Tratam os autos de recurso especial interposto pelo i. Representante da Fazenda Nacional junto à C. Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes frente à decisão prolatada no Acórdão 102-45.821, de 6 de novembro de 2002. Naquela assentada, o Colegiado, à maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso para afastar a variação patrimonial em relação ao exercício de 1995.

A ementa do Acórdão vergastado, na parte em que objeto do especial, é do seguinte teor, **in verbis**:

“ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - RATEIO DE RENDIMENTOS ANUAIS - A utilização do critério de rateio para obter-se o montante mensal de valores consignados em seu total anual na declaração de ajuste ou outros documentos fiscais, no pressuposto de que se distribuíram igualmente ao longo do período, é condenada por este Conselho. Denota-se aí que o atuante se deixou influenciar por critérios subjetivos, suscetíveis de eivar o lançamento do vício de ter sido feito com base em presunção não autorizada.”

Transcreve-se, para conhecimento dos argumentos que levaram o Colegiado a esse julgado, os seguintes excertos:

“A partir da promulgação da Lei nº 7.713, de 1988, o imposto de renda passou a observar o chamado sistema de bases correntes, com lançamento e arrecadação a cada mês do próprio ano da ocorrência de seus fatos geradores, sem prejuízo do ajuste em bases anuais a ser procedido no exercício seguinte.

A declaração anual, hoje denominada declaração de ajuste, passou a ser mero complemento do pagamento do imposto à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos (Lei nº 8.134/90, art. 2º, e Lei nº 8.383/91, art. 12) para efeito de determinar o saldo de imposto a pagar ou a restituir. Nessas condições, os dados ali



Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

lançados são um resumo do somatório dos dados mensais referentes ao ano calendário e nunca uma tradução fiel de origens e dispêndios a cada mês do ano calendário. Tanto é assim que ao proceder a lançamento direto, de ofício, o Auditor Fiscal utiliza-se dos dados lançados na declaração anual como simples referência, quando não os afasta completamente, para o fim de proceder à apuração da matéria tributável mês a mês.

Quando o resumo da vida econômica do contribuinte, constante da declaração de ajuste, apresente indícios de omissão de rendimentos, notadamente por apontar incremento de patrimônio incompatível com a renda declarada, tem a autoridade tributária o poder/dever de recompor, em bases mensais, as origens e dispêndios do contribuinte para averiguar a existência de variação patrimonial a descoberto e tributá-la, como o autoriza o art.3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88.

O agente fiscal adota tais indícios como ponto de partida de uma investigação mais aprofundada e passa a reformular, em bases mensais, os dados concretos fornecidos pelo próprio contribuinte ou colhidos em documentação idônea.

Trata-se de meio rigorosamente técnico de apuração indireta de omissão de receita, quando não for possível, por inércia do contribuinte, detectá-la de forma direta. Parte da premissa evidente de que o incremento patrimonial do contribuinte não pode nascer do nada, devendo ser suportado por ganhos do capital ou do trabalho em montante compatível.

No entanto, para que o rigor técnico da apuração seja assegurado, faz-se mister a existência de prova segura, tanto para sustentar a existência de omissão de rendimentos, a cargo do autuante, como para justificar o acréscimo patrimonial, a cargo do contribuinte. Nesse sentido, o art. 897 do RIR/99, *verbis*:

“**Art. 807.** O acréscimo do patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação 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 à tributação definitiva ou já tributados exclusivamente na fonte.” (grifei)

É certo que a utilização do critério de rateio para obter-se o montante mensal de valores consignados em seu total anual na declaração de ajuste ou outros documentos fiscais, no pressuposto de que se distribuíram igualmente ao longo do período, é condenada por este

Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

Conselho. Denota-se aí que o autuante se deixou influenciar por critérios subjetivos, suscetíveis de eivar o lançamento do vício de ter sido feito com base em presunção não autorizada.

Nesse sentido, a jurisprudência deste Conselho:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - APURAÇÃO MENSAL - CRITÉRIOS DE APURAÇÃO - A variação patrimonial apurada mensalmente com a utilização de critério de rateio dos rendimentos, pelo qual os valores informados na declaração de ajuste anual são distribuídos eqüitativamente pelos doze meses do ano-calendário, constitui-se presunção de recursos a serem considerados em cada mês. A exigência do crédito tributário constituído com base nesta forma de apuração não encontra respaldo legal não havendo, portanto, como prosperar. Equivocou-se a Autoridade Lançadora ao utilizar-se de critério de apuração dos rendimentos omitidos mensalmente não previsto em lei.” (Acórdão nº 102-45354, de 22.01.2002, Relator: Cons. Amaury Maciel).

“OMISSÃO POR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - CRITÉRIO DE APURAÇÃO - A determinação dos rendimentos mensais, com a utilização de sistemática de distribuição, por rateio, pela qual os valores constantes da declaração de rendimentos do contribuinte, são distribuídos eqüitativamente pelos 12 (doze) meses do ano, constitui presunção dos recursos a serem considerados em cada mês, no cálculo do acréscimo patrimonial. Nesta hipótese, não pode prosperar o crédito constituído, uma vez que na apuração dos rendimentos omitidos, utilizou o fisco de critério equivocado e não previsto em lei.” (Acórdão nº 104-16236, de 17. 4.98, Relator: Cons. Elizabeto Carreiro Varão).”

Das razões recursais apresentadas pelo i. Procurador da Fazenda Nacional, destaco:

“(…)

Incumbe à Fazenda demonstrar em que a decisão recorrida afrontou a legislação tributária. Pois bem: espera a Fazenda demonstrar que, a se continuar mantendo a decisão recorrida, restará sobejamente afrontado o art. 2º da Lei n. 8.134, de 27 de dezembro de 1990, o qual está vazado nos seguintes termos, com destaques dados pela Fazenda:



Processo n.º : 16707.009718/99-76
Acórdão n.º : CSRF/04-00.131

“Art. 2.º. 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”.(...) Todavia, sob um particular aspecto, vale a pena rediscutir o tema. Com efeito, como já é amplamente do Vosso conhecimento, a disposição acima citada estabelece uma situação dúbia para a incidência do IR na fonte.

(...)

Em outras palavras: se dissermos que (utilizando o caso concreto destes autos) a variação patrimonial a descoberto não pode se basear em elementos contidos na Declaração de Ajuste Anual, estaremos, por vias transversas, dizendo que o regime tributário do IRPF é exclusivamente mensal, tornando absolutamente desnecessária qualquer Declaração de Ajuste Anual; e todos sabemos que não é bem assim.

Da mesma forma: se dissermos que a variação patrimonial a descoberto não pode ser feita levando em consideração os elementos decorrentes do regime de fonte (mensal), estaremos, *ipso facto*, nulificando a evidência inabalável de que a incidência do IR é mensal e, pois, a fonte pode fornecer valiosos subsídios para o estabelecimento de qualquer variação patrimonial a descoberto.

(...)

Seja como for, o certo é que não poderemos mais fechar os olhos para esta realidade inafastável: primeiro, o IRPF possui regime tributário dúplice e, se assim é, não podemos privilegiar um em detrimento do outro, sob pena de tornarmos letra morta um dos regimes: segundo, exatamente porque há essa duplicidade, é preciso, na realidade concreta do caso posto no PAF, harmonizar os dois elementos.

(...)

E a Fazenda tem para si como verdade inabalável que a interpretação dada à legislação tributária pelo acórdão recorrido afronta o art. 2.º da Lei n.º 8.134, de 27 de dezembro de 1990, na medida em que simplesmente desconsidera que existe uma prestação de contas anual, onde o contribuinte pode, inclusive, acrescentar rendimentos não tributados na fonte.” (destaques do original).

Ao recurso deu-se seguimento, conforme Despacho de fls. 198.

Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

Convenientemente intimado, o sujeito passivo apresenta contra-razões às fls. 204/205, quando, em síntese, afirma o acerto da decisão e pede sua manutenção.



É o Relatório.



Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Em julgamento nesta Instância Superior crédito tributário tendo por base a acusação de omissão de rendimentos em decorrência de apuração de acréscimo patrimonial a descoberto.

Não obstante os argumentos apresentados, em contra-razões, pelo i. Procurador da Fazenda Nacional junto à C. Segunda Câmara, constata-se que a matéria em discussão alcança, exclusivamente, a **metodologia** utilizada na apuração do acréscimo patrimonial referente ano-calendário de 1994, haja vista a manutenção do acréscimo patrimonial a descoberto nos dois anos-calendário subseqüentes.

Verifica-se que o Colegiado decidiu que a apuração de omissão de rendimentos através de planilhamento de fluxo de caixa (confronto de recursos/origens versus despesas/aplicações), há de ser feita mensalmente, nos termos do art. 3º, § 1º da Lei nº 7.713, de 1988.

Por sua vez, referida Lei, que disciplina a matéria dispõe em seus arts. 2º e 3º:

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



Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento (...).

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

Pelo texto acima transcrito está explícito que o **imposto** é devido mensalmente, e tal disposição foi repetida na Lei nº 8.134, de 1990. Entretanto, no mesmo momento, instituiu o ajuste anual, conforme seu artigo 2º, a seguir transcrito:


“Art. 2º - O Imposto sobre a 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.**” (destacamos)

Sendo o imposto devido mensalmente, à medida em que os rendimentos são percebidos, há de alcançar também a **apuração de acréscimo patrimonial a descoberto**, quando detectada omissão em face de confronto de receita/origem versus dispêndios/despesas, mensalmente.

Ocorre, entretanto, que a incidência do imposto de renda mensal, por força dos arts. 7º e 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, refere-se aos rendimentos sujeitos à fonte e ao recolhimento por parte do contribuinte, quando a fonte pagadora seja pessoa física ou proveniente de fonte situada no exterior.

Por força da legislação vigente, entendeu a autoridade administrativa, em tais casos, que:

- o acréscimo patrimonial é **apurado mensalmente**, não se podendo cogitar que rendimentos recebidos em mês posterior possam dar suporte a despesas ou aplicações levadas a efeito em mês anterior, em face do regime de caixa instituído pela Lei nº 7.713, de 1988;



Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

- a verificação de despesas/aplicações em montante superior aos rendimentos conhecidos e declarados noticia explicitamente omissão de rendimentos e, por força de lei, há de se exigir o imposto correspondente.

Conhecendo-se a efetividade da omissão mas não a fonte/origem dos rendimentos omitidos, impossibilita-se a tipificação legal, se art. 7º ou 8º, da Lei nº 7.713, de 1988.

Contudo, a Lei nº 8.134, de 1990, instituiu a sistemática de ajuste anual, quando da entrega da declaração, através da qual **todos os rendimentos** devem constar na base de cálculo sujeita à tabela progressiva, com exceção dos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte. Logo, qualquer omissão submete-se à incidência na declaração, quando não detectada a tipicidade da incidência, com exceção dos rendimentos que, por força de lei, submetam-se à incidência exclusiva pela fonte pagadora ou recolhimento definitivo pelo próprio contribuinte.

Em assim sendo, a omissão de rendimentos detectada através de acréscimo patrimonial a descoberto há de ser levada à base de cálculo da declaração de rendimentos, não se sujeitando à alíquota de imposto mensal, mas a valoração do **quantum** a ser levado à incidência do imposto na DIRPF há de ser levantada mensalmente.

Verifica-se, nos autos as seguintes providências por parte do autuante:

1 – Intimação nº 007/98, solicitando ao contribuinte, entre outros quesitos, comprovantes de todos os rendimentos próprios relativos aos anos-calendário sob fiscalização, **desmembrados mensalmente** (fls. 28). Em atendimento, afirmou não possuir os comprovantes (fls. 32);



Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

2 – Intimação nº 068/98 (fls. 36), à pessoa jurídica OTOCAP – Otorrinolaringologia e Cirurgia Cabeça e Pescoço LTDA, da qual o contribuinte participa do quadro societário, solicitando os comprovantes, desmembrados mensalmente, de todos os rendimentos (tributáveis, isentos e tributados exclusivamente na fonte) nos anos fiscalizados. Em atendimento, informa não encontrar registro dos valores então distribuídos, afirmando acreditar verdadeiras as informações contidas na DIRPF, em relação aos anos de 1994 a 1996;

3 - Intimação nº 069/98 (fls. 40), à pessoa jurídica UNIMED NATAL SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, também solicitando os comprovantes, desmembrados mensalmente, de todos os rendimentos (tributáveis, isentos e tributados exclusivamente na fonte) nos anos fiscalizados. Em atendimento, informação às fls. 46, no sentido de estar encaminhando os valores desmembrados mensalmente;

4 – Não obstante a Intimação nº 067/98 (fls. 42), à pessoa jurídica FUNDAÇÃO HOSPITALAR WALFREDO GURGEL, com o mesmo propósito, isto é, comprovantes, desmembrados mensalmente, de todos os rendimentos (tributáveis, isentos e tributados exclusivamente na fonte) nos anos fiscalizados, observa-se às fls. 61/63, que os rendimentos mensais foram extraídos da DIRF.

Verifica-se que, após tais providências, a autora do feito preparou minuta do “Demonstrativo de Evolução Patrimonial” em relação aos anos fiscalizados e através da Intimação nº 050-2 (fls. 52), encaminhando-o ao contribuinte, oportunidade em que destaca a variação patrimonial a descoberto, abrindo prazo de 10 dias para que o contribuinte apresentasse, através de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados para cobrir a variação patrimonial apurada nos meses em que a variação patrimonial constante no “Demonstrativo” encontra-se negativa, esclarecendo que esses valores encontram-se entre parenteses, exemplificando poder tratar-se de extratos mensais de saues em aplicações financeiras, documentos de venda de bens, etc.



Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

Esclarece a autora do feito que, após tal prazo, sem que os esclarecimentos solicitados sejam atendidos, será efetuado o lançamento de ofício com base nos elementos de que se dispuser.

Observa-se que os valores constantes no lançamento são idênticos àqueles encaminhados ao contribuinte, não havendo qualquer questionamento a respeito dos valores dos rendimentos desmembrados mensalmente ou comprovação de outros rendimentos que pudessem alterar aquele demonstrativo.

Por sua vez, no Acórdão recorrido, proveu-se especificamente o ano-calendário de 1994 sob o argumento de que a utilização do critério de rateio dos rendimentos informados na respectiva DIRPF, distribuindo-os ao longo do ano, para apuração de acréscimo patrimonial a descoberto/fluxo de rendimentos/origens X despesas/aplicações, é rechaçada no Primeiro Conselho de Contribuintes. Para tanto, transcreve as ementas dos Acórdãos 102-45354 e 104-16236.

Entretanto, nos presentes autos, a situação fática merece maior aprofundamento.

Primeiro, porque a fiscalização, com toda acuidade, intimou o contribuinte a declinar, mensalmente, os rendimentos recebidos nos anos em fiscalização, não logrando o contribuinte comprovar os rendimentos mensais.

Também a pessoa jurídica da qual é sócio afirma não possuir os desmembramentos em relação aos anos de 1994 a 1996, só declinando os valores referentes ao ano-calendário de 1997.

Com zelo, encaminhou-se demonstrativo ao contribuinte que não o questionou em tempo hábil ou mesmo apresentou novas origens de recursos, de forma a desconstituir aquele demonstrativo.



Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

Ainda na fase litigiosa, poderia o contribuinte trazer aos autos provas de recursos não computados na acusação mas não o fez.

Por sua vez, o provimento exclusivamente ao ano-calendário de 1994 fragiliza sobremaneira o julgado recorrido. Isto porque extamente no citado ano a fiscalização intimou não só o contribuinte a declinar seus rendimentos mas também as pessoas jurídicas anteriormente referidas, havendo, em conseqüência, outros rendimentos mensais que não foram objeto de rateio, além de valer-se a fiscalização de elementos constantes em DIRF.

Não tendo o contribuinte e a pessoa jurídica da qual é sócio desmembrado o valor por ele recebido, deixou claro a autoridade lançadora, ao encaminhar-lhe, preliminarmente, o demonstrativo levado a efeito que iria utilizar-se dos ementos de que dispuser, que nada mais eram do que aqueles constantes no próprio demonstrativo, para o lançamento de ofício.

Não se utilizou de mero rateio. Houve intimações e a acuidade de se levar o demonstrativo ao conhecimento do contribuinte. À ausência de novos dados, por parte do contribuinte, e à constatação de acréscimo patrimonial a descoberto, utilizou-se a fiscalização dos elementos que já dispunha, devidamente conhecidos pelo contribuinte. Não poderia a autora do feito, em face de sua atividade vinculada, verificar a omissão de rendimentos e não efetuar o lançamento por falta de informações do próprio contribuinte.

Por sua vez, constata-se que nos anos-calendário de 1995 e 1996, houve mero rateio dos rendimentos tributáveis informados nas respectivas DIRPF – simplificada e, nem por isso, o Colegiado deu provimento ao APD referentes àqueles anos.



Processo nº. : 16707.009718/99-76
Acórdão nº. : CSRF/04-00.131

Cabível, ainda, o esclarecimento de que as sobras de recursos levantadas em procedimento de ofício não são hábeis a constituir origem para o ano-calendário subsequente, haja vista não informada na respectiva DIRPF, até porque as aplicações levadas ao fluxo não contemplam outras despesas, tais como, gastos de energia elétrica, gasolina, IPTU, IPVA, alimentação, telefone, entre outras, além de não haver qualquer referência a disponibilidade em 31 de dezembro, na respectiva DIRPF.

Em face de todo o exposto, entendo legítimo o lançamento a título de acréscimo patrimonial a descoberto em relação ao ano-calendário de 1994 e voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto, restabelecendo a exigência relativa ao APD/ano-calendário 1994.

Sala das Sessões - DF, em 13 dezembro de 2005


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

